ETYKA ZAWODU KSIĘGOWEGO

Mojemu Mężowi

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Małgorzata Garstka

ETYKA ZAWODU KSIĘGOWEGO

Wydawnictwo
Uniwersytetu Jana Kochanowskiego
Kielce 2015

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Recenzent
prof. zw. dr hab. Anna Karmańska

Redakcja
Małgorzata Piątkowska

Korekta
Ludmiła Balicka

Projekt okładki
Anna Domańska

Formatowanie komputerowe
Józef Bąkowski

Copyright © by Wydawnictwo Uniwersytetu Jana Kochanowskiego, Kielce 2015

ISBN 978-83-7133-655-3

Wydawnictwo Uniwersytetu Jana Kochanowskiego
25–369 Kielce, ul. Żeromskiego 5
tel. 41 349 72 65
fax 41 349 72 69
http://www.ujk.edu.pl/wyd
e-mail: wyd@ujk.edu.pl

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Spis treści

Wykaz skrótów 7

Wprowadzenie 9

Zasady etyki zawodowej księgowych

Idea Kodeksu Zawodowej Etyki w Rachunkowości 17
Zasady etyczne pracy księgowego 21
Samoocena w pracy księgowego 28

Istota kompetencji zawodowych i wysokiej jakości pracy

Elementy kompetencji zawodowych 31
Zarządzanie kompetencjami 37
Wiedza jako podstawa umiejętności zawodowych 43
Doświadczenie zawodowe 48
Wysoka jakość pracy 49

Zakres wymaganych kompetencji zawodowych

Synteza wiedzy teoretycznej i doświadczenia zawodowego 53
Wartości moralne w pracy zawodowej 61
Wymagany poziom kompetencji 64
Identyfikacja zakresu kompetencji zawodowych 67

Szczególne aspekty wysokiej jakości pracy

Nauka trwająca całe życie zawodowe 73
Ocena jakości pracy 81
Uczciwość intelektualna a brak kompetencji zawodowych 84
Dostarczanie wiarygodnych informacji 87

Niezależność zawodowa

Wolność umysłu i niezależność wizerunku 93
Niezależność zawodowa a podległość służbowa 97
Zakres i wykorzystywanie niezależności zawodowej 103

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Zasada odpowiedzialności za przygotowywane i prezentowane informacje

Istota odpowiedzialności zawodowej 111
Przygotowanie do ponoszenia odpowiedzialności 117

Zasada postępowania w relacjach z podmiotami powiązanymi zawodowo z księgowym

Sposób kształtowania relacji zawodowych 121
Współpraca i chęć pomocy atrybutem księgowego 131
Wpływ wizerunku księgowego na prestiż zawodu 134

Zasada postępowania w przypadkach sporu i sprzeczności interesów

Świadomość sytuacji sporu i sprzeczności interesów 137
Rozwiązywanie konfliktu 146
Specyfika konfliktu w rachunkowości 149

Zasada postępowania w sytuacjach szczególnych

Sytuacje szczególne jako trudne etycznie 153
Technologia informacyjna a sytuacje szczególne 160

Zasada zachowania tajemnicy zawodowej

Zachowanie tajemnicy zawodowej wyrazem profesjonalizmu 167
Określenie tajemnicy przedsiębiorstwa 171

Zasada właściwego oferowania usług z dziedziny rachunkowości

Reputacja ponad korzyści materialne 175
Elementy działalności usługowej sprzeczne z zasadami etyki 180

Podsumowanie 185

Załączniki 187
Bibliografia 209
Skorowidz 221
Spis rysunków 223
Spis tabel 223
Spis załączników 225

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Wykaz skrótów

COSO	–	Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)
GIODO	–	Generalny Inspektor Ochrony Danych Osobowych
GPW	–	Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie S.A.
GUS	–	Główny Urząd Statystyczny
INTOSAI	–	Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli (The International Organisation of Supreme Audit Institutions)
ISO	–	nazwa własna norm wydawanych przez Międzynarodową Organizację Normalizacyjną
k.c.	–	*Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks Cywilny*
KIBR	–	Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
KKOK	–	Komitet Konsultacyjny Organizacji Księgowych Wielkiej Brytanii i Irlandii
KNF	–	Komisja Nadzoru Finansowego
KRS	–	Krajowy Rejestr Sądowy
k.s.h.	–	*Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych*
KSR	–	Komitet Standardów Rachunkowości lub Krajowy Standard Rachunkowości
MFK	–	Międzynarodowa Federacja Księgowych
MKSE	–	Międzynarodowa Klasyfikacja Standardów Edukacyjnych
MSE	–	Międzynarodowe Standardy Edukacyjne
MSRF	–	Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej
MSSF	–	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
MWE	–	Międzynarodowe Wytyczne Edukacyjne
PIP	–	Państwowa Inspekcja Pracy
RMSER	–	Rada Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych Rachunkowości
RP	–	Rzeczpospolita Polska
SGH	–	Szkoła Główna Handlowa
SKOK	–	Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa
SKwP	–	Stowarzyszenie Księgowych w Polsce
UŁ	–	Uniwersytet Łódzki
u.o.r.	–	*Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*
US	–	Urząd Skarbowy
u.z.n.k.	–	*Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji*
ZUS	–	Zakład Ubezpieczeń Społecznych

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

O zbyt wielką stawkę toczy się życie – moje i innych – bym mógł lekceważyć własną omylność i brak doświadczenia oraz pomoc, jaką mi w tej sytuacji mogą zaoferować inni[1].

Wprowadzenie

Twierdzi się, że praca ma charakter moralny, jest kategorią moralną[2]. Mówi się, że pracą jest każde działanie ludzkie, indywidualne lub zbiorowe, mające na celu doskonalenie człowieka i świata[3]. Pracę nazywa się szczególną formą rozmowy człowieka z człowiekiem, służącą podtrzymywaniu i rozwojowi ludzkiego życia[4]. Wydawać się może na co dzień, że są to wielkie słowa i nie dotyczą przeciętnego pracownika. Jednak z pewnością tak nie jest; wręcz przeciwnie. Choćby właśnie dlatego, że jest to forma dialogu, moralna kategoria doskonaląca ludzi – słowa te dotyczą każdego, nawet gdy nie uświadamia sobie tego w codziennym trudzie, a może właśnie dlatego, że sobie tego nie uświadamia. Rzeczywiście, dziś może być trudno odczuć sens tych słów, kiedy brakuje pracy lub trzeba o nią rywalizować z innymi ludźmi lub maszynami. Kiedy ludzie nie mogą znaleźć pracy w swoim zawodzie, a nierzadko w ogóle jej nie mogą znaleźć. W takiej sytuacji zbyt wymagające może się okazać oczekiwanie, że pracownik będzie traktował pracę, wykonywaną niekiedy z przymusu, jako służącą jego rozwojowi zawodowemu i osobowemu. Zbyt dużym wysiłkiem może być wykonywanie jej tak, jak się tego oczekuje, traktując pracę jako relację z drugą osobą. Takim wymaganiom łatwiej sprostać osobom o wysokim stopniu rozwoju moralnego, które mają w odpowiedni sposób ukształtowaną hierarchię wartości. Przykładem osoby mającej takie podejście do pracy może być znana współczesnym Marianna Popiełuszko[5]. Jej życie dowodzi, że wszyscy mogą dążyć do takiego stanu. Czasem będzie

---

1 A. Szostek, *Pogadanki z etyki*, Częstochowa 1998, s. 89.
2 W. Furmanek, *Podstawy edukacji zawodowej*, Rzeszów 2000, s. 150.
3 J. Majka, *Rozważania o etyce pracy*, Wrocław 1997, s. 11.
4 W. Furmanek, *Podstawy*, s. 137.
5 M. Kindziuk, *Matka Świętego. Poruszające świadectwo Marianny Popiełuszko*, Kraków 2012.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

to wymagało przejścia przez kilka etapów rozwoju. Powszechnie raczej się ich nie odróżnia i nie nazywa, ale robią to naukowcy. Teoria rozwoju moralnego Lawrence'a Kohlberga zakłada, że są trzy poziomy rozwoju moralnego: prekonwencjonalny, konwencjonalny i postkonwencjonalny (zwany też pryncypialnym)[6], a w zależności od poziomu tego rozwoju ludzie dokonują odmiennej oceny etycznej lub odmiennego wyboru etycznego[7]. Na pierwszym poziomie człowiek zajmuje się sobą, czyli swoimi interesami i konsekwencjami swoich działań, kierując się posłuszeństwem, unikaniem kary, zasadą wzajemności. Następnie zaczyna uczyć się podporządkowywać swoje interesy interesom grupy, społeczeństwa, a życie społeczne stanowi dla niego punkt odniesienia do oceny etycznej czynu. Wreszcie, na trzecim poziomie, człowiek przyjmuje racjonalną perspektywę otwarcia się na innych, zainteresowania ich losem, wykazuje zdolność współodczuwania, umie kategoryzować pojęcia, wnioskować, wychodząc przy tym poza krąg bliskich, wśród których obraca się na poprzednich dwóch poziomach[8]. Niewątpliwie w tej drodze rozwoju może mieć znaczenie autorytet moralny, który służy za wzór do naśladowania, ale też pełni funkcję motywacyjną i psychologiczną poprzez pobudzanie do działania, wyzwalając chęć zbliżenia się do tego wzoru, a także stanowiąc swego rodzaju tarczę, za którą można się schować w trudnej sytuacji[9]. Mówi się bowiem, że kontakt z osobą będącą autorytetem pozostawia silny ślad w psychice, a dzieki temu może stanowić – z jednej strony – wystarczający i długotrwały bodziec do podjęcia drogi właściwego rozumienia i traktowania pracy, a także trwania na tej drodze. Z drugiej zaś strony jest wiele czynników, które uniemożliwiają spojrzenie na pracę jako relację międzyludzką i wartość moralną. Mamy do czynienia z kryzysem pracy, możemy stwierdzić, że praca jest chora, brak jest kluczowych cnót moralnych, brak poczucia odpowiedzialności za pracę[10].

Praca zawodowa to działalność ludzi organizowana społecznie w taki sposób, aby prowadziła do powstania wytworów społecznie wartościowych i podnoszenia jakości życia wykonujących ją jednostek[11]. Jak się wydaje, wymaga

---

6 J. Penc, *Nowoczesne kierowanie ludźmi: wywieranie wpływu i współdziałanie w organizacji*, Warszawa 2007, s. 120.

7 B. Klimczak, *Uczestnictwo w procesach decyzyjnych grupy zawodowej jako dylemat o podłożu moralnym*, w: *Konflikt interesów – konflikt wartości*, red. A. Węgrzecki, Kraków 2005, s. 96.

8 Szerzej na ten temat zob.: M. Cieślak, *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Poznań 2011, s. 199–204.

9 W. Bańka, *Operacyjne kierowanie pracownikami w organizacjach*, Toruń 2007, s. 125.

10 W. Furmanek, *Podstawy*, s. 167.

11 Tamże, s. 159.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

to zmiany samych jednostek, jak również prowadzi do niej. Tak zdefiniowana praca zawodowa łączy w sobie dwa elementy: pracę i zawód, gdzie zawód jest określoną wartością dla człowieka, do pozyskania której on dąży[12]. Wartość ta ukierunkowuje oraz reguluje rozwój człowieka, jego postępowanie i jego życie, któremu ponadto nadaje sens[13]. Zawód jest taką wartością, którą człowiek chce pozyskać świadomie, która dynamizuje, ukierunkowuje i reguluje jego rozwój, stwarza możliwość wykorzystania indywidualnych cech psychiki[14]. Jest to specjalność, fach, umiejętność wykonywania określonej pracy zarobkowej[15]. Wykonywanie zawodu stanowi źródło dochodów. Jest kategorią dynamiczną, która przekształca się wraz z postępem naukowym i technicznym; zmienia się jego ranga, czasem znika całkowicie, a czasem pojawia się zupełnie nowy zawód[16]. W rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 27 kwietnia 2010 roku w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz zakresu jej stosowania zawód zdefiniowany został jako zbiór zadań (zespół czynności) wyodrębnionych w wyniku społecznego podziału pracy, wykonywanych stale lub z niewielkimi zmianami przez poszczególne osoby i wymagających odpowiednich kwalifikacji (wiedzy i umiejętności), zdobytych w wyniku kształcenia lub praktyki[17]. Zawód może dzielić się na specjalności[18], co uwzględnia wspomniany tu przepis prawa. Specjalność jest wynikiem podziału pracy w ramach zawodu, zawiera część czynności o podobnym charakterze (związanych z wykonywaną funkcją lub przedmiotem pracy) wymagających pogłębionej lub dodatkowej wiedzy i umiejętności, zdobytych w wyniku dodatkowego szkolenia lub praktyki. Można mówić o zawodzie wyuczonym i wykonywanym, przy czym optymalnym stanem jest zgodność obu, a zatem praca w wyuczonym zawodzie, co ostatnio, niestety, jest rzadkim zjawiskiem[19]. Również wśród księgowych można znaleźć wiele osób, które uczyły się wykonywania innego zawodu, a potem zmieniły zdanie i zostały księgowymi.

Za niebezpieczne należy uznać dawne stereotypy dotyczące pracy: podział pracy na fizyczną i umysłową, kierowniczą i wykonawczą, kwalifikowaną

---

12 Tamże, s. 160.
13 Tamże.
14 Tamże, s. 424.
15 *Słownik języka polskiego*, Poznań 2010, s. 628.
16 Z. Wołk, *Kultura pracy, etyka i kariera zawodowa*, Radom 2009, s. 126.
17 *Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 27 kwietnia 2010 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz zakresu jej stosowania*, Dz.U. 2014, poz. 760.
18 *Jakość ustawicznej edukacji zawodowej*, red. H. Bednarczyk, A. Shklyar, Warszawa 2006, s. 55.
19 Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 126.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

i niekwalifikowaną, co pociąga za sobą nierówne traktowanie pracowników, wpływa na ocenę ich pracy, wynagrodzenie, uprawnienia, pozycję społeczną[20]. Z moralnego punktu widzenia można mówić tylko o pracy dobrej i złej[21]. Relatywista etyczny oczywiście będzie uważał, że nie można w jakikolwiek racjonalny sposób rozstrzygnąć zagadnień dobra i zła[22]. Morale pracownika można zdefiniować jako jego stosunek do organizacji jako całości, do grupy pracowniczej, której jest członkiem, jak również roli, jaką odgrywa w organizacji[23]. Na skutek codziennych kontaktów w świadomości człowieka rodzi się więź społeczna, czyli akceptowane poczucie wspólnoty, łączności, przynależności, w której człowiek chce pozostać[24]. Powstają grupy społeczne pierwotne i wtórne, a przedsiębiorstwo jest przykładem wtórnej kontraktowej grupy, gdzie członkostwo opiera się na dobrowolnym uczestnictwie, opartym na umowie[25]. W związku z tym, że praca jest wykonywana w konkretnych organizacjach, etyka profesjonalna biznesu staje się etyką organizacyjną[26]. Odpowiedzialność za właściwe zachowanie przenosi się tym samym z jednostki na organizację. Organizacją tą jest najczęściej zakład pracy, rozumiany jako system społeczny lub układ celowo zorganizowany, złożony z pracowników, i relacji, w które wchodzą, dzięki czemu pracownik jest zarówno jednostką społeczną, jak i członkiem zbiorowości pracowniczej[27]. Cele i struktura organizacji podlegają zmianom, a w zmianach tych pierwszoplanową rolę odgrywa personel, który wraz z organizacją musi się zmieniać, na przykład przez rozwój zawodowy, doskonalenie i dostosowywanie się do zmian[28]. Obecnie rozwój zawodowy jest nieustabilizowany, o nierównym tempie, ma charakter indywidualny, w dużym stopniu jest zdominowany sytuacyjnie, a odpowiedzialność za niego spoczywa głównie na pracownikach[29]. Jak napisał Leszek Kołakowski, nikt i nic nie może uwolnić człowieka od odpowiedzialności za

---

[20] J. Majka, *Rozważania*, s. 94.
[21] Tamże, s. 98.
[22] J. A. F Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, Warszawa 2001, s. 624.
[23] W. Piotrowski, *Organizacje i zarządzanie – kierunki, koncepcje, punkty widzenia*, w: *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, red. A. K. Koźmiński, W. Piotrowski, Warszawa 2001, s. 759.
[24] D. Bagińska, K. Hamer, J. Wołoszyn, *Wybrane zagadnienia z etyki, psychologii społecznej i socjologii pracy*, Warszawa 2002, s. 83.
[25] Tamże, s. 87.
[26] N. Vasiljeviene, *Idea harmonii interesu i wartości empirystycznej w tradycji etyki oraz ich związek ze współczesnym paradygmatem konstruktywizmu etycznego*, w: *Konflikt interesów – konflikt wartości*, s. 47.
[27] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 132.
[28] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, Warszawa 2010, s. 19.
[29] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 65.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

podejmowane decyzje[30]. Na szczęście dziś można zaobserwować zwiększony poziom świadomości etycznej i częstsze dyskusje na temat etyki w społeczeństwie[31]. To może pomóc w udźwignięciu tej odpowiedzialności, wpływając na jakość życia moralnego. Dla wielu grup zawodowych pomocą mogą być kodeksy etyki. Podobnie dla grupy zawodowej księgowych pomocą jest *Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości*[32]. Zakresem podmiotowym Kodeksu objęte są osoby zajmujące się rachunkowością, a zakres ten został szeroko zdefiniowany w tym dokumencie.

Niniejsza książka jest kontynuacją moich zainteresowań tematyką etyki zawodowej. W wyniku tych zainteresowań wydana została już monografia zatytułowana *Podstawy etyki zawodowej w rachunkowości* (Kielce 2013). Obecna książka w zamyśle autorki dotyczy głównie księgowych, czyli osób zajmujących się czynnościami księgowymi, rozumianymi zgodnie z terminologią Kodeksu jako:

1. Prowadzenie – na podstawie dowodów księgowych – ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym.
2. Uzgadnianie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów z danymi księgowymi.
3. Przeprowadzanie oraz dokumentowanie wyceny bilansowej aktywów i pasywów, a także ustalanie wyniku finansowego.
4. Sporządzanie sprawozdań finansowych i innych informacji finansowych.
5. Gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji wymaganej przez obowiązujące jednostkę prawo bilansowe.
6. Wykonywanie analizy finansowej w zakresie wynikającym z funkcji informacyjnej systemu rachunkowości jednostki.
7. Współpraca z biegłym rewidentem badającym sprawozdania finansowe jednostki.

Zamierzeniem było wskazanie właściwych – szczególnie dla tych osób – sposobów postępowania zgodnych z Kodeksem. Książka zawiera jednak pewną część teoretyczną, odnoszącą się do wszystkich innych osób zajmujących się rachunkowością, zatem i one mogą znaleźć w niej wartościowe dla siebie treści albo przeczytać ją z zamiarem poznania wzorcowego podejścia etycznego do pracy zawodowej księgowych. Celem pracy jest również zwrócenie uwagi na znaczenie dwóch kwestii:

---

[30] L. Kołakowski, *Kultura i fetysze*, Warszawa 2000, s. 148 za: Ł. Zaorski-Sikora, *Etyka w biznesie*, Łódź 2007, s. 63.

[31] M. Cieślak, *Podejście etyczne*, s. 72.

[32] *Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości*, Warszawa 2007.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

1. Samoocena etyki zawodowej, w tym na możliwość opracowania testu służącego samoocenie w zakresie stopnia znajomości lub przestrzegania zasad etyki zawodowej.
2. Ocena etyki zawodowej i stworzenie przez jednostkę systemu oceny w zakresie stopnia znajomości lub przestrzegania zasad Kodeksu przez jej pracowników.

Należy tu podkreślić różnicę między samooceną lub oceną stopnia znajomości zasad, czyli oceną posiadanej wiedzy, a oceną przestrzegania zasad, czyli oceną postępowania, stosowania zasad w życiu zawodowym.

Wobec tego w książce została ukazana rola samooceny w pracy księgowego. Propozycja oceny etyki wpisuje się naturalnie w cały proces samooceny i pozyskiwania wiedzy o sobie. Ta wiedza może stanowić punkt wyjścia do zmian i do rozwoju, dlatego uznano za wartościowe zamieszczenie (zob. załączniki na końcu książki) propozycji testów samooceny, sprawdzających stan wiedzy o etyce. Testy te mają za zadanie weryfikować myślenie o etyce, a nie to, jaka osoba, która poddaje się temu testowi, jest w pracy zawodowej. Uznałam, że na obecnym etapie wdrażania zasad etyki wśród księgowych w Polsce kluczowe znaczenie ma dysponowanie określoną wiedzą na temat zasad etyki, wobec czego sformułowane testy pełnią funkcję weryfikującą wiedzę, ale także funkcję edukacyjną, poprzez przypominanie i powtarzanie treści, i właśnie tę drugą funkcję uznałam za szczególnie istotną. Pytania testowe poruszają kompleksowo wszystkie zagadnienia zawarte w Kodeksie, co powoduje, że osoba wykonująca test faktycznie „powtarza" wiedzę o etyce zawodowej. Podanie w wątpliwość jakiegokolwiek zagadnienia poruszonego w testach, reakcja zaskoczenia wywołana jego obecnością w teście, zdziwienie oczekiwaniami Kodeksu, zawahanie w udzielaniu odpowiedzi świadczą o braku jakiejkolwiek wiedzy z tego zakresu lub o wiedzy nieugruntowanej.

Testy dotyczą każdej zasady Kodeksu. Zawierają pytania, które są ułożone w kolejności zgodnej z jego zapisami. Ma to ułatwić potwierdzenie spełniania wszystkich wymagań Kodeksu lub wyraźnie wskazać, których postanowień się nie spełnia. Dzięki temu można zareagować na wystąpienie konkretnych braków i określić, w jakim zakresie Kodeks jest znany i obecny w świadomości księgowych. Wiedza ta z kolei może być elementem różnych raportów etycznych, zarządczych itp. Testy mogą być dość łatwo przekształcone w formularze samooceny przestrzegania zasad w praktyce. Wystarczy wtedy zwracać się do księgowego w formie osobowej. Można też dodać kilka pytań pozwalających na identyfikację na przykład częstości, nasilenia albo oceny skutków zdarzeń, teoretycznie możliwych reakcji księgowego. Samoocenę można zaplanować jako całościową, dotyczącą wszystkich zasad, albo cząstkową, dotyczącą jednej zasady. Częstość stosowania zależy od tego, czy

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

samoocena ma pobudzać do głębszej refleksji, czy też odświeżać pamięć. Będzie to zależeć od kultury organizacji i musi podlegać indywidualnej uważnej decyzji zarządzających, ponieważ samoocena może stać się również zbędną formalnością, która nie przynosi oczekiwanych rezultatów żadnej ze stron.

Samooceny, jaką proponuję w tej książce, może dokonywać również wykładowca na zakończenie nauczania albo porównawczo w momencie rozpoczęcia i zakończenia kursu, a także pracodawca, chcący na przykład przeprowadzić szkolenie z zakresu etyki. Trzeba pamiętać, że przyjmowanie zasad etyki jest sprawą honoru, nikt nie sprawdza tego, czy dana osoba chociażby przeczytała Kodeks, czy zna jego treść ani czy postępuje zgodnie z nim. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce odwołuje się do odpowiedzialności i uczciwości osoby. W trakcie szkoleń w procesie certyfikacji zawodowej SKwP ta tematyka jest poruszana, lecz w zakresie niegwarantującym nabycia pełnej wiedzy przez słuchacza. Uświadomienie sobie stanu posiadanej wiedzy jest punktem wyjścia do ewentualnego podjęcia dalszych działań. Propozycja pytań w teście wiedzy o etyce została poddana konsultacjom społecznym w gronie sygnatariuszy zbiorowych Kodeksu z regionu świętokrzyskiego, którym szczególnie dziękuję za zaangażowanie i cenne spostrzeżenia. Z pewnością wykorzystają to narzędzie do swoich potrzeb, odpowiednio je udoskonalając. Być może podzielą się swoimi doświadczeniami z innymi.

Niezależnie od przedstawionego tu podejścia można skonstruować testy weryfikujące to, jaki ktoś jest w pracy zawodowej, czyli w zasadzie jak postępuje, zachowuje się i myśli jako pracownik. Mogą to być, podobnie jak poprzednio, zarówno testy samooceny, jak i oceny pracowniczej. Skoro jednak *Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości* jest kodeksem honorowym, a jego przyjęcie ma charakter dobrowolnej deklaracji, trudniej jest dokonywać okresowej oceny etycznej zachowania pracownika niż samooceny tego zachowania. Moim zdaniem dokonywanie takiej oceny wymagałoby szczególnej ostrożności i wieloaspektowego przemyślenia, aby przyniosło oczekiwane rezultaty. Dokonanie samooceny zachowania przez księgowego jest natomiast łatwiej wykonalne i mogą temu służyć formularze samooceny etycznej zawarte w załącznikach do książki. Pracownik może zatem dokonać oceny swojej wiedzy z zakresu etyki zawodowej na podstawie testów wiedzy oraz samooceny czynów i postaw, opierając się na formularzach samooceny etycznej.

Książka zbudowana jest w ten sposób, że każdej zasadzie etyki poświęcona jest odrębna część, która rozpoczyna się przytoczeniem oryginalnego kodeksowego brzmienia danej zasady, potem następuje siedmioelementowy syntetyczny opis danej zasady. Brzmienie zasady poddane jest następnie analizie; między innymi opisane zostaje jej znaczenie językowe na podstawie *Słownika języka polskiego* i literatury, głównie z obszaru edukacji, zarządza-

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

nia zasobami ludzkimi i zagadnień szeroko związanych z pracą. W ten sposób czytelnik otrzymuje pogłębione objaśnienia określeń i zasad etyki, a w rezultacie kompleksową wiedzę, jaką należałoby mieć, aby kompetentnie dokonać samooceny w aspekcie etyki. Książka jest tym samym dopełnieniem Kodeksu w znaczeniu praktycznym.

W tym miejscu pragnę serdecznie podziękować profesor Annie Karmańskiej za wnikliwą recenzję pracy i zwrócenie uwagi na jej mankamenty, co istotnie pomogło w nadaniu książce ostatecznego kształtu.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Zasady etyki zawodowej księgowych

Idea Kodeksu Zawodowej Etyki w Rachunkowości

Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości przyjęty został do stosowania Uchwałą nr 18 w sprawie zasad etyki zawodowej podjętą na XIX Krajowym Zjeździe Delegatów SKwP z 23 czerwca 2007 roku. Obchodzono wówczas jubileusz stulecia organizacji księgowych na ziemiach polskich. Inicjatywa opracowania Kodeksu wyszła w 2003 roku od dr hab. Anny Karmańskiej, prof. SGH, w postaci referatu „Refleksje na temat etyki w rachunkowości i rachunkowości kreatywnej" wygłoszonego na konferencji poświęconej pamięci prof. Stanisława Skrzywana. Był to pierwszy wyraźny głos o etyce w rachunkowości, który zapoczątkował ożywioną dyskusję na ten temat. Spowodowała ona powołanie w strukturach SKwP Komisji Etyki i Profesjonalizmu Zawodu Księgowego, a następnie w 2004 roku wyłonienie zespołu, który rozpoczął prace nad Kodeksem. Poparcie dla prac wyrazili Prezes ZG SKwP prof. dr hab. Zbigniew Messner oraz Przewodniczący Rady Naukowej SKwP prof. dr hab. Zbigniew Luty. Zespół w składzie: dr Mariusz Andrzejewski, dr hab. Gabriela Idzikowska, prof. UŁ, Adam Kęsik, Marian Mońka, dr Maria Mróz, dr Jan Piątek, dr Joanna Wielgórska-Leszczyńska, rozpoczął prace pod kierunkiem prof. Anny Karmańskiej[1]. Dokonał rozpoznania zasad budowy programów i kodeksów etycznych różnych zawodów, a na tej podstawie określił strukturę treści Kodeksu. Pierwszą zwartą treść projektu opracowano w 2005 roku. Została ona poddana konsultacjom środowiskowym w ramach Stowarzyszenia, a po przeanalizowaniu wnikliwych opinii i sugestii została przedstawiona na posiedzeniu plenarnym ZG SKwP w grudniu 2005 roku. W następnym roku podjęto kolejny krok w kierunku doskonalenia projektu Kodeksu. Mając na względzie znaczenie środowiskowe Kodeksu, przedstawiono jego treść całemu środowisku zawodowemu rachunkowości w Polsce. Nastąpiło to poprzez opublikowanie jego zawartości w miesięczniku „Rachunkowość" 2006, nr 6. Zgłoszone uwagi przeanalizowano, a wnioski uwzględniono w ostatecznej treści, jaką – wraz z tytułem Kodeksu – przedstawiono do wykorzystania władzom SKwP. Kodeks zyskał szerokie poparcie. Wyrazem tego było przyjęcie

[1] *Kodeks*, Tytułem wstępu.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

go przez Krajowy Zjazd Delegatów SKwP w formie uchwały zobowiązującej organy władz Stowarzyszenia do upowszechniania zawartych w nim zasad, a członków organizacji – do ich przestrzegania.

Preambuła Kodeksu Zawodowej Etyki w Rachunkowości wyjaśnia potrzebę jego istnienia, wskazując na powiązanie działalności zawodowej osób zajmujących się rachunkowością z działalnością gospodarczą i społeczną, a tym samym uzmysławiając wpływ jakości pracy świadczonej przez osoby wykonujące taki zawód na rozwój zatrudniającej je jednostki, na decyzje różnych grup użytkowników informacji pochodzących z rachunkowości, a także na zmiany gospodarcze i społeczne. Stowarzyszenie zauważyło również, że Kodeks będzie swego rodzaju informacją dla świata gospodarki o tym, że zawód w dziedzinie rachunkowości wypracował określone zasady zapewniające wykonywanie związanej z nim pracy w sposób rzetelny, profesjonalny i odpowiedzialny. Ma również za zadanie rozpowszechniać w środowisku zawodowym rachunkowości określone wartości: działanie w sposób kompetentny, praworządny, obiektywny, rzetelny, uczciwy i inne. Podsumowując, Stowarzyszenie przyjęło **kodeks honorowy** dla osób zajmujących się rachunkowością. Siła i skuteczność honorowych kodeksów etyki zawodowej zawiera się w ich wysokim prestiżu, wynikającym z uznania kodeksu przez pracownika identyfikującego się z zawodem, a nie z formalnych nakazów – osoby wykonujące zawód z reguły szanują zapisy w nim zawarte, traktując to jako sprawę honoru[2].

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce jest pierwszym sygnatariuszem Kodeksu Zawodowej Etyki w Rachunkowości. Stowarzyszenie powołało **Komisję Etyki**, której celem jest propagowanie zasad zawartych w Kodeksie.

Zakresem podmiotowym Kodeksu objęte są wszystkie osoby zajmujące się rachunkowością, które można podzielić na kilka grup:

1. Księgowi, w tym biegli rewidenci.
2. Finansiści.
3. Zajmujący się podatkami.
4. Nauczający rachunkowości i finansów.
5. Pracownicy nauki.
6. Pozostali[3].

Biorąc pod uwagę kryterium rodzaju czynności, można wyodrębnić osoby zajmujące się:

1. Czynnościami księgowymi.
2. Czynnościami z zakresu finansów wspomagającymi zarządzanie.

---

[2] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 93.

[3] M. Garstka, *Podstawy etyki zawodowej w rachunkowości*, Kielce 2013, s. 83.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

3. Rozliczeniami podatkowymi.
4. Rozliczeniami publicznoprawnymi.
5. Dydaktyką w zakresie rachunkowości i finansów.
6. Nauką rachunkowości.
7. Tworzeniem technologii IT w zakresie wymienionych czynności.
8. Pozostałymi czynnościami[4].

Znaczenie zawodu w dziedzinie rachunkowości musi generować i generuje wysokie wymagania wobec osób w nim pracujących. Zmieniająca się rzeczywistość gospodarcza, a szczególnie pojawiające się nowe jej obszary wymuszają ciągły wzrost tych wymagań. Kodeks podkreśla, że od zawodu w dziedzinie rachunkowości oczekuje się zarówno umiejętności tworzenia rzetelnego obrazu dokonań jednostki będącej podmiotem prawa bilansowego, jak i zdolności analitycznego wykorzystywania powszechnie akceptowanych metod i standardów rachunkowości oraz ogólnie przyjętych zasad dobrej praktyki. Jednocześnie Kodeks stwierdza wyraźnie, że nie każdy może właściwie wykonywać ten zawód, ponieważ wymaga on określonych **predyspozycji**, które nie każdemu są dane. Znaczenie posiadania pewnych predyspozycji do wykonywania zawodu księgowego Kodeks podkreśla wyraźnie, wskazując te cechy zawodu, lecz również wymieniając ograniczenia do jego wykonywania. Oczywiście nie ma wątpliwości co do uwzględnienia szczególnych, obiektywnych ograniczeń w wykonywaniu zawodu w dziedzinie rachunkowości, którymi są prawomocny wyrok sądowy za przestępstwo gospodarcze lub orzeczenie właściwej instancji przewidziane w normach prawa dla wykonywania zawodu w dziedzinie rachunkowości. Kodeks podpowiada jednak, że oceniając swoją zdolność do wykonywania zawodu w dziedzinie rachunkowości należy brać pod uwagę istnienie również innych ograniczeń i że mogą one wynikać zarówno z uwarunkowań zewnętrznych, jak i osobistych. Dodać trzeba, że analiza swoich zdolności do wykonywania zawodu powinna być obecna nie tylko na etapie wejścia do zawodu, czyli zdobywania uprawnień, ale okresowo w związku z różnymi zdarzeniami, do których dochodzi w trakcie wykonywania zawodu. Są to takie wydarzenia jak: zmiana pracy, zmiana stanowiska w pracy, zmiana zakresu obowiązków, nowe obszary rachunkowości, w jakie wchodzi jednostka, transakcje typu połączenia, leasing, zmiana podstaw polityki rachunkowości na Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej itp. Do **osobistych ograniczeń** mogących zaistnieć w tych i podobnych sytuacjach zaliczyć należy według Kodeksu: poziom kwalifikacji i doświadczenie zawodowe, indywidualne predyspozycje zawodowe i zdolności organizacyjne oraz sprawność psychiczną. Natomiast do **ze-**

[4] Tamże.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

wnętrznych ograniczeń w wykonywaniu zawodu w dziedzinie rachunkowości Kodeks zalicza wymagania wynikające z obowiązujących norm prawnych i zawodowych oraz z wewnętrznych przepisów jednostki będącej pracodawcą lub usługobiorcą. Dlatego też osoby będące sygnatariuszami Kodeksu powinny przeprowadzać rzetelny proces oceny swojej zdolności do wykonywania zawodu w dziedzinie rachunkowości, biorąc pod uwagę w szczególności:

- aktualne wymagania wynikające z obowiązujących norm prawnych i zawodowych;
- aktualne i najbliższe wymagania wynikające z regulacji wewnętrznych jednostki w zakresie rachunkowości i zdolności organizacyjnych osób w niej zatrudnionych;
- aktualne wymagania w zakresie kwalifikacji ogólnych i zawodowych oczekiwanych od osoby zajmującej się rachunkowością w zatrudniającej ją jednostce;
- wymaganą sprawność psychiczną i fizyczną od osoby zajmującej się rachunkowością[5].

Ponieważ, jak stanowi Kodeks, znaczenie zawodu w dziedzinie rachunkowości przyznaje ważną rolę do odegrania w społeczeństwie osobom go wykonującym, to można sądzić, że już same specyficzne cechy zawodu powinny wzbudzać powszechny szacunek wśród osób świadomych znaczenia informacji tworzonych przez rachunkowość. Chcąc ten szacunek, czyli wysoki poziom prestiżu zawodowego, osiągnąć, Kodeks formułuje oczekiwanie, aby praca osoby zajmującej się rachunkowością spełniała następujące warunki:

- przebiegała zgodnie ze standardami zawodowymi;
- jej celem było osiągnięcie najwyższego poziomu jakości prowadzonych działań;
- zapewniała rzetelność wyników prowadzonych działań (pkt 2.1. Kodeksu).

Wzbudzanie zaufania publicznego ma wynikać z cech pracy tej osoby, która ma przestrzegać oczekiwanych przez Kodeks zasad etyki. Kodeks przyjmuje, że pracę osoby zajmującej się rachunkowością można uznać za zgodną z zasadami etyki wówczas, gdy osoba ta spełnia zasady:

1. Kompetencji zawodowych.
2. Wysokiej jakości pracy.
3. Niezależności zawodowej.
4. Odpowiedzialności za przygotowywane i prezentowane informacje z zakresu rachunkowości.

---

[5] *Kodeks*, s. 38.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

5. Właściwego postępowania w relacjach z osobami, jednostkami i instytucjami powiązanymi z nią zawodowo.
6. Właściwego postępowania w przypadkach sporu i sprzeczności interesów.
7. Właściwego postępowania w szczególnych sytuacjach jednostki prowadzącej rachunkowość.
8. Zachowania tajemnicy zawodowej.
9. Właściwego oferowania usług z dziedziny rachunkowości[6].

Zasady etyczne pracy księgowego

Moralność pracy to system reguł opisujących treści postaw człowieka wobec pracy zawodowej[7]. Są to reguły dotyczące: treści zadań i czynności, odpowiedzialności za wyniki i procesy, relacji interpersonalnych, charakteryzujących treść pracy. Tak rozumiana moralność dotyczy każdej pracy i każdego pracownika w dowolnym zawodzie. Mówi się, że moralność powinna powstawać w relacjach międzyludzkich poprzez empatyczne wsłuchiwanie się w drugiego człowieka[8]. **Empatia** to zdolność wczuwania się w sytuacje i odczucia drugiej strony relacji, w jakiej się człowiek znalazł[9]. System reguł opisujących treści postaw człowieka wobec pracy zawodowej musi uwzględniać relacje międzyludzkie, ponieważ praca zawodowa wprowadza człowieka w te relacje. Moralność postaw człowieka wobec pracy jest zatem moralnością wobec drugiego człowieka, nawet jeśli tego człowieka bezpośrednio i wyraźnie nie da się zidentyfikować, choćby z imienia i nazwiska.

Oprócz moralności pracy w ogóle można jeszcze mówić o **wymogach moralnych** wobec pracownika wykonującego konkretny zawód, a więc o specyficznych wymogach, skonkretyzowanych i dostosowanych dokładnie do specyfiki danego zawodu. Te wymogi określane są pojęciem **etyki zawodowej**[10]. Stoi ona na straży zasad, które chronią pracowników wykonujących dany zawód przed różnego typu nadużyciami i niemoralnym zachowaniem właściwym dla pracy w tym konkretnym zawodzie[11]. **Zasady etyki wyznaczają**

---

6 Tamże, pkt 2.1., s. 20.
7 W. Furmanek, *Podstawy*, s. 161.
8 Ł. Zaorski-Sikora, *Etyka w biznesie*, s. 62.
9 Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 273.
10 W. Furmanek, *Podstawy*, s. 163.
11 Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 89.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

oczekiwany sposób postępowania poprzez wskazanie tego, **co należy robić**, **i określenie**, **jak to robić**, **albo tego**, **czego nie należy robić**. Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości jest:

> [...] zestawieniem zasad i wartości etyczno-moralnych oraz profesjonalnych, jakie powinny cechować osoby zawodowo zajmujące się rachunkowością i dziedzinami pokrewnymi, ale także postaw i zachowań oczekiwanych od osób wykonujących zawody zaufania publicznego, do których z całą pewnością powinny należeć profesje księgowego i finansisty oraz pokrewne[12].

Zawiera on zbiór zasad i wytycznych codziennego postępowania zawodowego, wzorce zachowań etycznych, których osoby zajmujące się rachunkowością powinny przestrzegać, wykonując swój zawód[13].

W Kodeksie, przy formułowaniu zasad etycznych, najczęściej wspomina się o zachowaniu lub postępowaniu osoby zajmującej się rachunkowością[14]. Warto zatem na początku rozważań na temat treści zasad wyjaśnić te pojęcia, ponieważ okazuje się, że te słowa to nie synonimy, jak można uważać, podobnie jak nie są nimi na przykład szkolenie i doskonalenie zawodowe, o czym będzie jeszcze mowa. Otóż *Słownik języka polskiego* definiuje **zachowanie** jako sposób bycia, postępowania w danej sytuacji, **postępowanie** zaś jako zachowywanie się w określony sposób[15]. Z punktu widzenia psychologii zachowanie można określić jako ogół obiektywnie obserwowanych reakcji wywołanych czynnikami zewnętrznymi lub wewnętrznymi, a obejmuje ono świadomość celu i sposobów docierania do niego. Postępowanie natomiast jest zachowaniem w pełni motywowanym, opartym na świecie indywidualnego rozumienia znaczeń, a zatem pojawiają się wtedy takie elementy jak: motywacja, sens, racja, powód, intencja[16]. Coś, co sprawia, że zostaną podjęte pewne działania, aby osiągnąć określony cel, nazywane jest **motywem**[17]. Motywacja postępowania może być różna, a czynniki motywujące inaczej wpływają na poszczególne osoby (o tym też będzie jeszcze mowa). Wracając jednak do zachowania, zauważa się, że na zachowanie osoby pracującej, o jakiej mowa jest w Kodeksie, wpływają trzy główne czynniki: jej umiejętności,

---

[12] *Kodeks*, s. 5, Wstęp.
[13] Tamże, s. 13, Preambuła.
[14] Szerzej na temat różnych aspektów etyki w rachunkowości zob.: M. Garstka, *Podstawy*, *passim*.
[15] *Słownik języka polskiego*, s. 609 i 333.
[16] W. Furmanek, *Podstawy*, s. 63.
[17] A. Michalska, *Systemy motywacyjne stosowane w przedsiębiorstwach produkcyjnych*, w: *Współczesne oblicza kapitału ludzkiego i intelektualnego*, red. F. Bylok, A. Słocińska, Częstochowa 2011, s. 292.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

środowisko pracy i motywacja do pracy[18]. Z kolei postawy pracownika zależą głównie od posiadanej wiedzy na temat osoby lub przedmiotu, którego te postawy dotyczą, a mogą pochodzić z interakcji z nimi, zdobytych informacji lub obserwacji i są to na przykład takie postawy jak rywalizacja lub podległość[19]. **Postawą** określa się wyuczoną lub trwałą tendencję do reagowania w określony sposób na pojawiające się sytuacje, co nie oznacza, że w danej sytuacji człowiek nie zachowa się inaczej, niż wskazuje na to ta tendencja[20]. Można ją zdefiniować jako ustalony sposób myślenia, który zawiera w sobie oceny, rozwija się w toku doświadczenia, może się zmieniać w wyniku nabycia nowych doświadczeń lub podatności na wpływy[21]. W organizacji wpływają na nią czynniki kulturowe, zachowanie kierownictwa, polityka wynagradzania, uznawania, awansów, jakości życia zawodowego, a także grupa odniesienia, z którą pracownik się identyfikuje[22].

Jeżeli zatem w Kodeksie w rozdziale 2 pkt 2.1. *Zachowanie Sygnatariusza niezgodne z zasadami Kodeksu* mówi się o zachowaniu niezgodnym z zasadami, to w świetle podanych tu definicji rozumieć to można wyłącznie jako reakcję osoby na daną sytuację w związku z różnymi czynnikami, jakie zaistniały, i ze świadomością celu, jaki chce osiągnąć dzięki temu zachowaniu. Nie musi być widać w tym zachowaniu motywacji, intencji, a nawet zachowanie czasem może być takie a nie inne wbrew intencjom. To bowiem co zostaje zaobserwowane lub odebrane przez stronę trzecią, to takie a nie inne zachowanie sygnatariusza w danym momencie. Nie musi to oznaczać trwałej, umotywowanej postawy, lecz jedynie pojedyncze zachowanie. Z kolei formułując wszystkie zasady etyczne, stanowiąc wskazówki właściwego postępowania w różnych sytuacjach i relacjach, Kodeks wyraźnie i konsekwentnie używa wyłącznie drugiego pojęcia – postępowanie. Stwierdzić można w takim razie, że tutaj oczekuje wystąpienia konkretnych motywacji, intencji i świadomego przyjęcia pewnych wartości.

Kodeks jest nie tylko zbiorem nakazów i zakazów wymagających przestrzegania przez osoby, których dotyczy, lecz także ma rozpowszechniać w środowisku zawodowym takie wartości jak między innymi: działanie w sposób kompetentny, praworządny, obiektywny, rzetelny i uczciwy[23]. Oprócz zacho-

---

[18] A. Mikuta, *„Wybierz pracę którą kochasz, a nie będziesz musiał pracować nawet przez jeden dzień w swoim życiu" Jak zrealizować cele firmy, realizując potrzeby pracownika*, w: *Współczesne oblicza*, s. 328.

[19] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 121.

[20] *Ja i inni*, red. B. Jakubowska i inni, Warszawa 1987, s. 165.

[21] M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie zasobami ludzkimi*, Warszawa 2010, s. 277.

[22] Tamże.

[23] *Kodeks*, s. 13, Preambuła.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

wania i postępowania pojawia się zatem sformułowanie – **działanie**. Wszystkie czynności, o których mówi Kodeks i które zalicza do zajęć osoby zajmującej się rachunkowością, definiuje się w nim jako działania[24]. Można mówić zatem o działaniu człowieka, które opisywane jest jako zmienianie rzeczywistości w sposób mniej lub bardziej świadomy, zmierzanie do określonego celu w danych warunkach za pomocą właściwych środków[25]. Cechami tak określonych działań ludzi są celowość, podmiotowość i przedmiotowość[26]. Wobec tego człowiek uświadamia sobie swoje działanie, sam jako podmiot działania dokonuje wyboru metod i środków, jakimi się w tym działaniu posłuży, a jego działania ukierunkowane są zawsze na zmianę położenia człowieka w środowisku. Szczególnie ważna z punktu widzenia pracy zawodowej jest **podmiotowość pracownika**. Wtedy odczuwa on, że uczestniczy w tworzeniu wytworów, celów i że w nich zawarte są jego własne idee, wyobrażenia, wiedza, doświadczenie i to, że w pracę angażuje się ze zrozumieniem[27]. Podmiotowość bowiem oznacza traktowanie człowieka jako podstawowej wartości, przyznawanie mu prawa do decydowania o sobie, kierowania własnym życiem[28]. Jest to poszanowanie jego godności, indywidualnych dyspozycji i samosterowności[29]. Z poczuciem podmiotowości wiąże się z kolei poczucie własnej wartości, rozumienie procesu pracy i aktywny w nim udział oraz zdolność do oceny siebie na tle wyników pracy[30]. Na poczucie podmiotowości pracownika wpływa wiele czynników. Jednym z nich jest przydzielanie zadań niebędących w konflikcie z systemem wartości pracownika, ponieważ poczucie podmiotowości i dostrzeganie w efektach pracy swoich idei i wyobrażeń wzrastają, gdy pracownik w pracy nie musi rezygnować z własnego systemu wartości[31]. Dbanie o poczucie podmiotowości pracownika jest niezwykle ważne, ponieważ zmniejsza marnotrawienie jego pracy, eliminuje sytuacje, kiedy polecenia, jakie otrzymuje, są dla niego niewykonalne, co zmusza go do stwarzania pozorów pracy, czyli wykonywania czynności pozornych, składania fałszywych raportów, sporządzania kłamliwych sprawozdań, tworzenia upiększonych statystyk, a zatem sytuacji, w których zanika konieczny związek między wysiłkami a efektami[32].

---

[24] Tamże, s. 15–16, Definicje pojęć.
[25] T. Kotarbiński, *Traktat o dobrej robocie*, Wrocław–Warszawa 1958, s. 20.
[26] W. Furmanek, *Podstawy*, s. 66.
[27] W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 66.
[28] *Ja i inni*, s. 153.
[29] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 277.
[30] W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 108.
[31] Tamże, s. 114.
[32] J. Majka, *Rozważania*, s. 234.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Jak już wspomniałam, działania człowieka ukierunkowane są zawsze na jakąś zmianę jego położenia w środowisku. Warto zatem teraz przyjrzeć się pojęciu **środowisko**, ponieważ to, jak ono wygląda i jak się zmienia, jest szczególnie ważne w dzisiejszej dynamicznej rzeczywistości. Trzeba tu zauważyć, że człowiek znajduje się często w środowisku zdominowanym przez wytwory techniki, również w zakresie rachunkowości. Kiedy nasycenie środowiska tymi wytworami jest wystarczająco duże, to takie społeczeństwo nazywa się społeczeństwem informatycznym[33]. Stopień tego nasycenia jest różny w różnych krajach, firmach, grupach zawodowych, niemniej jednak w większości przypadków jest to na pewno istotny czynnik środowiska pracy. Rola tego czynnika pozwala określić nie tylko to, czy społeczeństwo jest informatyczne, lecz także to, czy przysługuje mu miano społeczeństwa informacyjnego. Takie społeczeństwo, w którym technologie odgrywają dużą rolę, ale ponadto ludzie są świadomi potrzeb i możliwości ich wykorzystywania, to właśnie **społeczeństwo informacyjne**[34]. Jest ono związane z gospodarką opartą na wiedzy, a określane bywa również społeczeństwem postindustrialnym lub sieciowym[35]. Cechą społeczeństwa informacyjnego jest między innymi potrzeba pozyskiwania, aktualizowania, przetwarzania, dystrybucji i wykorzystania informacji. Nieodłącznym zaś atrybutem życia w społeczeństwie informacyjnym jest **zalew informacyjny**, rozumiany jako szkodliwy nadmiar informacji, utrudniający dotarcie do tej ważnej, prawdziwej i potrzebnej[36]. Aby sobie z tym nadmiarem poradzić, umieć zidentyfikować informację, na jakiej zależy odbiorcy, trzeba między innymi uczyć się przez całe życie. **Rozwój zawodowy** dziś jest zatem rzeczywiście nieustający. Jest doskonaleniem siebie w wymiarze ogólnym i zawodowym, postrzeganym jako doświadczanie coraz bardziej złożonych problemów w trakcie wykonywania pracy zawodowej[37]. Im bardziej złożone są zadania zawodowe przydzielane pracownikowi i im większych wymagają od niego kompetencji, tym skuteczniej mogą służyć rozwojowi pracownika[38]. Proces doskonalenia zawodowego może obejmować **specjalizację**, czyli zdobywanie pogłębionych wiadomości i umiejętności zawodowych w danej specjalności[39]. Specjalizacja może być jednym z etapów

---

33 W. Furmanek, *Podstawy*, s. 86.
34 Tamże.
35 K. Kuźniar, *Stan i perspektywy rozwoju społeczeństwa informacyjnego w Polsce w świetle dążeń do gospodarki opartej na wiedzy*, w: *Zarządzanie kapitałem ludzkim w gospodarce opartej na wiedzy*, red. E. Skrzypek, A. Sokół, Warszawa 2009, s. 4.
36 W. Furmanek, *Podstawy*, s. 108.
37 Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 21.
38 Tamże, s. 65.
39 W. Furmanek, *Podstawy*, s. 427.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

rozwoju zawodowego. Etapy aktywności zawodowej pracownika, jakie zwykle może on przejść w jednym zakładzie pracy, obejmują kolejno: adaptację społeczno-zawodową, identyfikację z zawodem, stabilizację zawodową, sukces zawodowy i mistrzostwo w zawodzie[40]. Oczywiście nie jest konieczne przejście wszystkich etapów przez każdego pracownika, jednak właściwie zorganizowana kariera i zakład pracy mogą umożliwić osiągnięcie przynajmniej sukcesu zawodowego, który, jak się uważa, jest potrzebny każdemu pracownikowi[41]. Mówi się, że dążenie do mistrzostwa – najwyższego etapu aktywności zawodowej – powinno być stałym motywem towarzyszącym pracy zawodowej każdego człowieka[42]. Trzeba przy tym dodać, że dojrzałość zawodowa obejmuje również dojrzałość społeczną i emocjonalną oraz – na trzecim, najwyższym jej poziomie – oznacza gotowość do podejmowania trudnych i odpowiedzialnych zadań[43]. Doskonalenie, rozwój osobowy, możliwość doskonalszego działania również są dla pracownika pewną formą awansu[44]. Powstaje jednak pytanie, jak długo można się tak rozwijać, uczyć i doskonalić? Okazuje się, że nieaktualne są już stereotypy, jakoby tylko młodzi mogli się uczyć, a nie byli już do tego zdolni dojrzali i starsi wiekiem pracownicy. Wprost przeciwnie, okazuje się, że nawet w późnej dojrzałości ludzie mogą absorbować wiedzę bez większych trudności, a zatem tym bardziej edukacja powinna być powszechna i ustawiczna[45].

Pracownik powinien się rozwijać, lecz może także robić karierę zawodową, która z tym rozwojem jest związana, chociaż nie tożsama. **Kariera zawodowa** definiowana jest jako zajmowanie kolejnych pozycji w strukturze zawodowej, przy czym wskazuje się na ścisłe relacje, jakie zachodzą między karierą a rozwojem zawodowym[46]. Kluczowym elementem budowania ścieżki kariery są kompetencje[47]. Aby zrobić karierę, należy również wykształcić w sobie gotowość do samorozwoju, czyli inicjować gotowość i potrzebę uczenia się. Mówi się nawet o **kulturze uczenia się**, a polega ona na tym, że pracownicy wszystkich szczebli uważają uczenie się za niezbędny proces organizacyjny, któremu są oddani i w który są zaangażowani[48].

---

[40] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 31.
[41] Tamże, s. 33.
[42] W. Furmanek, *Podstawy*, s. 294.
[43] Tamże, s. 289.
[44] J. Majka, *Rozważania*, s. 191.
[45] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 241.
[46] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 22.
[47] J. Wieczorek, *Efektywne zarządzanie kompetencjami – tworzenie przewagi konkurencyjnej firmy*, Gdańsk 2008, s. 100.
[48] M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 567.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Biorąc pod uwagę poruszone tu kwestie na temat środowiska, trzeba też rozumieć kierunki koniecznego doskonalenia. Tak więc te opisane zjawiska: wykształcanie się społeczeństw informatycznych i informacyjnych, będą wpływać na zachowanie i postępowanie poszczególnych osób. Dotyczy to również księgowych i rachunkowości, gdzie widoczna jest już reakcja wywołana czynnikiem zewnętrznym, jakim jest rozwój technologii informatycznych. Statystyki potwierdzają, że do prowadzenia rachunkowości używa się nowoczesnych rozwiązań informatycznych i internetu[49]. W zasadzie coraz trudniej znaleźć przypadek prowadzenia rachunkowości bez używania rozwiniętych technologii informatycznych, elektronicznego przetwarzania danych, a ponadto zaczyna się pracować „w chmurze", tworzy się standard elektronicznej sprawozdawczości XBRL[50]. Stworzenie i zastosowanie XBRL było koniecznością w aspekcie ładu korporacyjnego i istnienia internetu[51]. Praca księgowego różni się dziś istotnie od tej wykonywanej jeszcze 20 lat temu, dlatego też inne powinno być jego dzisiejsze zachowanie[52]. Trzeba zauważyć, że dla niektórych pracowników wprowadzenie nowych technologii jest niepokonywalnym ograniczeniem w dalszym wykonywaniu zawodu. Dla innych jest to z kolei przewaga konkurencyjna na rynku pracy. Wiedza merytoryczna o rachunkowości jest dzisiaj niewystarczająca do wykonywania pracy z nią związanej i musi być uzupełniona informacjami z techniki i technologii. Nauczanie rachunkowości jest zdeterminowane między innymi takimi czynnikami jak: proces uczenia się, z jego etapami i stylami, oraz standardy technologii informacyjnej[53]. Należy jednak zauważyć, że **współczesne zdobycze technologii informatycznej mogą stanowić dla rachunkowości niebezpieczeń-**

---

[49] E. I. Szczepankiewicz, *Internetowe biuro rachunkowe – moda czy konieczność?*, w: *Problemy zarządzania finansami w sektorze małych i średnich przedsiębiorstw*, red. tenże, „Zeszyty Naukowe WSHiR" 2013, nr 3 (11), http: //www.wydawnictwo.wshir.pl/assets/WSHiR%20ZN%202013%20nr%203.pdf/ (dostęp: 13.08.2014).

[50] XBRL (eXtensible Business Reporting Language) to nieodpłatny, dostępny dla wszystkich standard oparty na technologii XML; pozwala na interaktywny opis informacji finansowych jednostek publicznych i prywatnych. Wykorzystuje wystandaryzowane metody, dzięki którym użytkownicy mogą przygotować, publikować i analizować sprawozdania finansowe w dogodny sposób; http://www.xbrl–pl.org/index.php/ct–menu–item–2/wiadomosci/389–polscy–eksperci–sa–zgodni–xbrl–to–przyszlosc–raportowania (dostęp:17.07.2014).

[51] M. Kwiecień, B. Iwasieczko, *Nauczanie w zakresie rachunkowości jako czynnik tworzenia kapitału ludzkiego w organizacji gospodarczej*, w: *Zarządzanie kapitałem ludzkim*, s. 276.

[52] Szerzej zob.: M. Garstka, *Wykorzystanie technologii informatycznych w rachunkowości a zmiany regulacji*, w: *Teoria, praktyka, polityka rachunko*wości, red. M. Remlein, Poznań 2015, s. 85–94.

[53] M. Kwiecień, B. Iwasieczko, *Nauczanie*, s. 278.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

stwo, przez to, że przy ich wykorzystywaniu niektóre jej zasady będą wypaczane, a inne nie będą przestrzegane[54]. Jest niezmiernie ważne, aby zachować prawidłowość zasad merytorycznych rachunkowości, również w przypadku wykorzystywania zaawansowanych technologii informatycznych. Dział księgowości nie uczestniczy bezpośrednio w realizacji działań podstawowych zakładu pracy, lecz jego działalność jest niezbędna do jego prawidłowego funkcjonowania[55]. Dlatego też nie można przedkładać sprawności i możliwości zastosowanych technologii nad zasady rachunkowości, nawet jeśli technologia pozwala na wiele. Zasady rachunkowości i etyka powinny ograniczać potencjalne ich wykorzystanie. Rolę rachunkowości w tym zakresie podkreśla się wyraźnie w literaturze[56].

Samoocena w pracy księgowego

Etyka zawodowa to zestaw akceptowanych przez grupę norm moralnych, zakazujących i nakazujących oraz rozstrzygających typowe konflikty, norm właściwych dla danego zawodu i praktyki zawodowej, dlatego dla zrozumienia i stosowania reguł etycznych niezbędna jest znajomość reguł danej dziedziny gospodarki[57]. Etyka wymaga odwołania się do **prakseologii**, czyli skuteczności i efektywności pracy, a praca skuteczna i efektywna musi być zaplanowana, nie zaś nieprzemyślana i przypadkowa[58].

Grupy pracownicze najczęściej same tworzą normy moralne na użytek własnych osobowości[59]. Normy rozstrzygające wprowadzają hierarchię wartości poprzez wskazywanie, co ma większą wartość w danej sytuacji[60], czego przykładem w rachunkowości może być prymat wiarygodności informacji nad szybkością jej podania. Twierdzi się, że zestaw akceptowanych norm powinien pochodzić od grupy, której ma dotyczyć, być związany z codziennym zachowaniem i postawami, bo **etyka ze swej natury opiera się na społecznej**

---

[54] M. Andrzejewski, K. Jonas, P. Młodkowski, *Zastosowanie technik komputerowych w rachunkowości*, Kraków 2004, s. 15.
[55] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 71.
[56] E. Burzym, *Społeczna funkcja rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2008, nr 45 (101), s. 71–86.
[57] G. Myśliwiec, *Zarys etyki gospodarczej i zawodowej*, Warszawa 2007, s. 9 i 8.
[58] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 102.
[59] Tamże, s. 89.
[60] G. Myśliwiec, *Zarys etyki*, s. 10.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

inspiracji i akceptacji, **a jej siła wypływa ze skali tej akceptacji**[61]. Narzucenie etyki z zewnątrz powoduje jedynie jej deklarowanie, a nie przestrzeganie. Sankcje moralne wyróżniają się w samoocenie i ocenie społecznej grupy. Jest to głos sumienia, jego spokój lub wyrzuty sumienia. Sankcje pozytywne to aprobata, zachęty, wyróżnienia, a negatywne to ostracyzm grupowy wraz z wykluczeniem z grupy[62]. W literaturze zwraca się uwagę, że ludzie nieprzestrzegający norm i zasad etycznych są traktowani w swoim środowisku niechętnie, mogą zostać z niego usunięci, nawet jeśli nie łamią obowiązującego prawa[63]. Żeby zastosować te sankcje, musi najpierw nastąpić **ocena postępowania** pod względem zachowania zasad etycznych.

Zasadniczo ocena może być traktowana różnie: albo jako element struktury poznawczej człowieka, albo może być elementem sytuacji, znajdować się na zewnątrz człowieka[64]. **Ocena** to zatem wewnętrzny lub zewnętrzny system informacji dodatnich lub ujemnych, dotyczących zewnętrznych albo wewnętrznych możliwości lub wartości istniejących w sytuacji zadaniowej[65]. Ocena spełnia różne **funkcje**, a do podstawowych należy zaliczyć następujące: motywującą, informacyjną, kontrolną, selekcyjną, dyscyplinującą, ekonomiczną, opiniującą, a także społeczną[66]. Ta ostatnio wymieniona funkcja wymaga podkreślenia, ponieważ ma związek z tworzeniem autorytetu wśród pracowników, co z punktu widzenia etyki może mieć istotne znaczenie. Systematyczna sformalizowana ocena pracy prowadzi do stwierdzenia, kto zasługuje na awans i podwyżkę, a kto potrzebuje dalszego przeszkolenia[67]. W środowisku zawodowym ocenie podlegają dwa aspekty działalności pracowników: efekty i sposób działania[68].

Specyficznym rodzajem oceny jest **samoocena**, w której trudno o obiektywizm, ale uczy ona odpowiedzialności i zwiększa akceptację wyników oceny[69]. Niekiedy jednak może być na tyle subiektywna, że wydawać się może, iż nie powinno się jej brać pod uwagę. Literatura zaleca mimo wszystko uwzględnienie w ostatecznej ocenie pracownika również wyników samooce-

---

61 Tamże, s. 9.
62 Tamże.
63 Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 89.
64 K. Kmiecik-Baran, *Informacje oceniające, samoocena i poczucie kontroli a myślenie twórcze*, Wrocław 1983, s. 7.
65 Tamże, s. 20.
66 Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 158.
67 J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, s. 628.
68 K. Padzik, *Strukturalny model kompetencji – dualizm wskaźników behawioralnych i wpływ budowy kompetencji na jej funkcjonalność w systemach oceny i rozwoju pracowników*, w: *Współczesne oblicza*, s. 129.
69 Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 188.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

ny[70]. Wśród cech określających podejście pracownika do samego siebie są męstwo i odwaga, ale również poczucie perfekcjonizmu, czyli walka z własnymi błędami[71]. Trzeba tu jeszcze wspomnieć o **samokontroli pracy**, związanej z coraz większym udziałem pracownika w decydowaniu o swoim postępowaniu zawodowym oraz z odpowiedzialnością za nie. Owa samokontrola nie może ograniczać się do bieżącego czuwania nad postępem w pracy, lecz ma dotyczyć przewidywania konsekwencji obecnych działań[72].

Oczywiście samoocena przestrzegania zasad etycznych jest ważna, chociaż dotyczy tylko poszczególnych jednostek, natomiast oceny w odniesieniu do całej organizacji dokonuje się poprzez audyt etyczny. **Audyt etyczny**, stosunkowo nowa postać kontroli, koncentruje się na analizie zgodności deklarowanego, wewnętrznego systemu wartości danej organizacji z zewnętrznymi oczekiwaniami i postrzeganiem tych wartości przez jej interesariuszy[73]. Obiektywność w stosunku do siebie, która jest potrzebna w tych procesach oceny i samooceny, jest niezwykle trudną sztuką i tylko nieliczni potrafią ją praktykować[74]. Przeprowadzenie audytu może wyeliminować wady samooceny i być dokonane łącznie z samooceną.

---

[70] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 161.
[71] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 129.
[72] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 44.
[73] Ł. Zaorski-Sikora, *Etyka w biznesie*, s. 54.
[74] M. Heller, *Uwagi o etyce i metodyce pracy naukowej*, „Zagadnienia Filozoficzne w Nauce" R. 15, 1993, s. 99–105, www.obi.opoka.org/zfn/015/zfn01508Heller.pdf (dostęp: 17.07.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Istota kompetencji zawodowych i wysokiej jakości pracy

Elementy kompetencji zawodowych

Zasada kompetencji zawodowych i wysokiej jakości pracy sformułowana jest przez Kodeks następująco (Kodeks, pkt III.1.1.):

> Zasada kompetencji zawodowych wymaga od osoby zajmującej się rachunkowością posiadania należytego przygotowania zawodowego, ustawicznego poszerzania i aktualizowania wiedzy fachowej, doskonalenia zawodowych umiejętności oraz takiego ich wykorzystywania, aby praca osoby zajmującej się rachunkowością mogła być uznana przez zainteresowane strony za wykonaną uczciwie, rzetelną i pozbawioną stronniczości.
> Zasada wysokiej jakości pracy wymaga od osoby zajmującej się rachunkowością przestrzegania należytej staranności i obiektywizmu w systematyce informacji przetwarzanych i prezentowanych przez system rachunkowości tak, aby zasługiwały one na zaufanie osób z nich korzystających. Zasada ta obejmuje sprawność organizacyjną, terminowość i fachowość w kontaktach z osobami korzystającymi z wyników pracy osoby zajmującej się rachunkowością oraz otwartość na zgłaszane potrzeby informacyjne, których zaspokojenie leży w obszarze jej kompetencji i możliwości systemu rachunkowości.

Z treści zasady można wyodrębnić kilka ważnych kwestii, których syntetyczne zestawienie i krótki opis zawiera tabela 1.

Tabela 1. Opis zasady kompetencji zawodowych i wysokiej jakości pracy

Zasada	Kompetencje zawodowe i wysoka jakość pracy
1	2
Elementy	przygotowanie zawodowe, wiedza fachowa, umiejętności, kompetencje, systematyka informacji, system rachunkowości, zainteresowane strony
Zakres	rachunkowość, dyscypliny pokrewne, etyka, postawy zawodowe, informacja

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

cd. tabeli 1

1	2
Czynności	posiadanie, poszerzanie, aktualizowanie, doskonalenie, wykorzystywanie wiedzy, przetwarzanie, prezentowanie i systematyka informacji, dostarczanie informacji, kontakty z innymi, zaspokajanie zgłaszanych potrzeb
Sposób wykonania	– szkolenie i doskonalenie zawodowe następujące w ciągu całego życia – weryfikowanie kompetencji: na dany moment, w danej jednostce, na danym stanowisku – dobra organizacja pracy obejmująca sprawność organizacyjną, terminowość i zapewnienie przestrzegania należytej staranności i obiektywizmu – fachowość w kontaktach z osobami korzystającymi z wyników pracy – otwartość na zgłaszane potrzeby informacyjne – przedstawianie i interpretacja faktów zgodnie z realiami – nieuleganie naciskom
Cel	– osiągnięcie poziomu kompetencji zapewniającego wysoką jakość i profesjonalizm – zaufanie do informacji ze strony osób z nich korzystających – zaspokojenie potrzeb informacyjnych – dostarczanie wiarygodnych informacji
Kryteria oceny	– postęp i dorobek nauki rachunkowości i dyscyplin pokrewnych – przepisy prawa, regulacje międzynarodowe – zasady ugruntowane dobrą praktyką
Cechy postępowania	uczciwość, w tym uczciwość intelektualna, rzetelność, wiarygodność, obiektywizm, należyta staranność, sumienność, solidność, prawdomówność, szczerość, zaufanie, sprawność organizacyjna, terminowość i fachowość, otwartość

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Kodeksu.

W celu zrozumienia zapisów Kodeksu dotyczących tej zasady warto przywołać definicje podstawowych pojęć, albo używanych przez Kodeks, albo związanych bezpośrednio i ściśle z jego zapisami. Definicje te pochodzą z samego Kodeksu, gdzie zostały podane, lub z literatury przedmiotu, głównie z obszaru zarządzania zasobami ludzkimi.

Kompetencje zawodowe w rozumieniu Kodeksu i Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych[1] to zdolność wykonywania pracy zgodnie z określ-

[1] Międzynarodowe Standardy Edukacyjne (MSE) i Międzynarodowe Wytyczne Edukacyjne (MWE) wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych Ra-

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

lonymi w konkretnym środowisku standardami. Pojęcie to nie ma jednoznacznej definicji, chociaż posługuje się nim większość podmiotów gospodarczych, można jednak przyjąć, że są to **osobiste predyspozycje w zakresie wiedzy**, **umiejętności i postaw**, **pozwalające realizować zadania zawodowe na określonym poziomie**[2]. Kodeks podkreśla, że kompetencje zawodowe osoby zajmującej się rachunkowością obejmują wiedzę i umiejętności **nie tylko z zakresu rachunkowości**, lecz także z dyscyplin pokrewnych, etyki i właściwych postaw zawodowych. Zakres tych kompetencji określany jest w sposób praktyczny przy przyjmowaniu pracownika do pracy, ale również w trakcie jej wykonywania. Przydatny w tym procesie może być pisemny opis wykształcenia, umiejętności i doświadczenia, koniecznych do sprawnego wykonywana zadań na danym stanowisku, który określany jest jako **specyfikacja zatrudnienia**[3].

Powszechne rozumienie słowa kompetencje zawodowe oznacza wykształcenie, odpowiednie przygotowanie do określonych działań i w tym sensie używane jest czasem zamiennie ze słowem **kwalifikacje zawodowe**. W literaturze podkreśla się, że w strukturze treści pojęcia kwalifikacje mieści się odpowiednia wiedza, skojarzone z nią umiejętności i ogół tych dyspozycji psychicznych oraz fizycznych, które warunkują ich wykorzystanie w sposób godny człowieka[4]. Kompetencje to również przygotowanie do wykonywania jakiegoś zawodu lub pełnienia funkcji[5]. Zdarza się, że pracownik ma dużo większe kompetencje niż wymagane w pracy na danym stanowisku. Kompetencje określa się w odniesieniu do przepisów prawa i wtedy nazywa się nimi zakres uprawnień i pełnomocnictw. Mówi się również, co łączy oba wspomniane podejścia, że kompetencje to zakres zagadnień, o których dana osoba może wyrokować, gdyż dysponuje odpowiednimi wiadomościami i doświadczeniem[6]. Czyli **kompetencje rozumiane jako wiedza**, **umiejętności i postawy są podstawą kompetencji rozumianych jako prawo wyrokowania**, **uprawnienia**, **pełnomocnictwa**. Powoduje to konieczność sformułowania zależności, polegających na tym, że bez kwalifikacji nie można być kompetentnym, a bez kompetencji, rozumianych jako uprawnienie do działania, nie można wykorzystać swoich kwalifikacji[7]. Kwalifikacje są więc pojęciowo

---

chunkowości (IAESB) powołaną przez IFAC; *Międzynarodowe Standardy Edukacyjne*, Warszawa 2009, a obecnie aktualizowane.

2 J. Wieczorek, *Efektywne zarządzanie*, s. 23.

3 J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, s. 625.

4 W. Furmanek, *Podstawy*, s. 202.

5 *Encyklopedia powszechna*, Kraków 2010, s. 514.

6 W. Furmanek, *Podstawy*, s. 197.

7 Tamże, s. 201.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

węższe od kompetencji o cechę odpowiedzialności[8]. Kompetencje określane są jako zakres czyjejś władzy, odpowiedzialności, uprawnień, umiejętności[9], co powoduje pojawienie się cechy etycznej – odpowiedzialności.

Rozumienie kompetencji pracowników stopniowo się poszerzało: od wąskiego postrzegania jako wyposażenie pracownika w prawo do działania w imieniu organizacji, podejmowania decyzji, zaciągania zobowiązań, do szerokiego zakresu, obejmującego zainteresowania i wewnętrzne motywacje, uzdolnienia i predyspozycje, wiedzę i wykształcenie, doświadczenie i umiejętności, cechy psychofizyczne, postawy i zachowania, zdrowie i formę psychofizyczną, jak też uprawnienia do działania w imieniu organizacji i prawo jej reprezentowania[10]. W zależności od zajmowanego stanowiska stawiane są różne oczekiwania w stosunku do pożądanych kompetencji. W literaturze do kluczowych kompetencji zalicza się następujące umiejętności: pracy w grupie, kontroli, oceny pracy własnej i innych, a także komunikatywność i asertywność[11]. Stanowisko pracy definiuje się jako jednostkę organizacyjną składającą się ze zbioru zidentyfikowanych zadań, działań lub obowiązków[12]. Uściślenie poszczególnych zespołów czynności zawodowych dla konkretnego zawodu opisuje psychogram zawodu, który jest równocześnie określeniem wymagań, jakie należy spełnić, aby zapewnić jakość pracy[13].

Kompetencje zawodowe można podzielić ze względu na różny ich zakres na: **progowe**, **niezbędne**, **dopuszczające do działania na danym stanowisku oraz dotyczące działania**, a pozwalają się one odróżnić dzięki sprawniejszemu działaniu i lepszym wynikom[14]. Współczesny rynek stawia coraz większe wymagania i tylko solidne kompetencje umożliwiają podejmowanie optymalnych decyzji, a to powoduje, że wiedza i kwalifikacje nabierają znaczenia priorytetowego[15]. Dzięki wszechstronnej wiedzy możliwe jest zrozumienie procesów zachodzących w otaczającym świecie, łatwiej się postrzega przyszłość i odważniej podejmuje decyzje[16].

---

8 Tamże.

9 *Słownik języka polskiego*, s. 160.

10 T. Oleksyn, *Zarządzanie kompetencjami. Teoria i praktyka przedsiębiorstw z „listy 500"*, w: *Współczesne oblicza*, s. 98.

11 M. W. Staniewski, *Zarządzanie zasobami ludzkimi a zarządzanie wiedzą w przedsiębiorstwie*, Warszawa 2008, s. 74.

12 M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 389.

13 W. Furmanek, *Podstawy*, s. 441–442.

14 R. Prusak, *Problematyka poznania i optymalnego wykorzystania potencjału zawodowego pracowników*, w: *Współczesne oblicza*, s. 199.

15 Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 236.

16 Tamże.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Kompetencje zawodowe są cechą prowadzącą do uzyskania w świadomości podwładnych miana **lidera**[17]. Oprócz nich w odniesieniu do lidera wymienia się takie cechy jak mądrość, świadomość wizji, wiara w sukces, pozytywna postawa wobec etosu pracy, otwartość na zmiany, asertywność, lojalność, odpowiedzialność, stwarzanie warunków dla poczucia wspólnoty. Mówi się, że dzisiaj kompetencji nie można definiować tylko jako zbioru umiejętności, wiedzy i zdolności, lecz należy do nich dodać wyznawane wartości, osobowość, styl działania, zainteresowania oraz motywy działania, a także inne cechy, które używane i rozwijane w procesie pracy prowadzą do osiągania rezultatów zgodnych z zamierzeniami przedsiębiorstwa[18]. Prowadzi to do wniosku, że **kompetencje zawodowe powinny mieć wymierną wartość dla przedsiębiorstwa i być motorem rozwoju zarówno przedsiębiorstwa**, **jak i poszczególnych osób**.

Na rozwój zawodowy mają wpływ takie czynniki osobowościowe jak niepowtarzalność osoby, postawa, aktywność własna, doświadczenie, ze szczególnym uwzględnieniem przeżytych sukcesów i porażek[19]. W trakcie rozwoju zawodowego kształtuje się **osobowość zawodowa**, na którą składa się wiedza zawodowa, umiejętności, sprawności, przyzwyczajenia, nawyki, zainteresowania, zdolności, talenty, uzdolnienia zawodowe, postawy społeczno-zawodowe oraz motywy doskonalenia zawodowego i pracy[20].

Podnoszenie i utrzymanie kompetencji zawodowych odbywa się najczęściej tradycyjną **metodą szkoleń**. Mogą to być szkolenia formalne albo nieformalne, gdzie wiedzę nabywa się poprzez doświadczenie[21]. Nowszymi metodami podnoszenia kompetencji, oprócz tradycyjnych szkoleń, jest uczenie się przez wykonywanie powierzonej pracy, outdoor (szkolenie integracyjne), mentoring (szkolenie przez osobę doświadczoną) i coaching (filozofia zarządzania)[22]. Za bardzo dobre rozwiązanie uważany jest dziś **mentoring**, który może być metodą szkolenia i adaptacji do organizacji, a pozwala na szybsze poznanie organizacji, jej struktury i kultury, a także odnalezienie się w pracy[23]. Szkolenie, jako działanie rozwojowe, należy odróżnić od instruktażu, przygotowującego do wykonania określonej pracy[24]. Szkolenie to też nie to

---

17 W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 129.

18 *Narzędzia i praktyka zarządzania zasobami ludzkimi*, red. M. Juchnowicz, Warszawa 2010, s. 161–162.

19 Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 27.

20 Tamże, s. 34.

21 M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 576.

22 J. Wieczorek, *Efektywne zarządzanie*, s. 94–95.

23 Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 104.

24 J. Woźniak, *E-learning: metoda szkoleniowa czy narzędzie zarządzania wiedzą?*, w: *Zarządzanie kapitałem ludzkim*, s. 259.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

samo co kształcenie ani doskonalenie zawodowe[25]. Szkolenie jest częścią kształcenia prowadzonego poza systemem szkolnym. Jednostki, które wiele uwagi poświęcają szkoleniu, są korzystnie postrzegane na rynku, co przyciąga do nich kolejnych specjalistów[26]. Dokształcając się, człowiek podnosi poziom kwalifikacji pracowniczych w stosunku do już posiadanych, doskonaląc się, usprawnia już posiadane kwalifikacje, wiążące się z nimi wiadomości, umiejętności i zdolności[27]. Do podjęcia decyzji o konieczności podniesienia kompetencji potrzebna jest informacja, która wskaże na pewien brak, który należy uzupełnić. Informacja ta może być wynikiem porównania kwalifikacji posiadanych z wymaganymi. Wymagania kwalifikacyjne, rozumiane jako wiedza, umiejętności i zdolności niezbędne do właściwego wykonania każdego z głównych zadań, mogą być określone dzięki **analizie pracy**[28]. Niektórzy to postępowanie prowadzące do określenia wymagań merytorycznych, psychofizycznych i etyczno-moralnych stawianych pracownikowi w wyznaczonym zawodzie nazywają analizą zawodu, analizą prowadzącą w konsekwencji do stworzenia obrazu zawodu i jego charakterystyki[29].

Kompetencje mogą pozostawać w ukryciu zarówno przed osobą je posiadającą, jak i przed organizacją, a ujawniać się dopiero w momencie przystąpienia pracownika do konkretnego działania[30]. Zakres kompetencji zawodowych obecnych pracowników warto określić, ponieważ pozwoli to na zdefiniowanie zakresu przedsięwzięć edukacyjnych, ale także samokształcenia, które doprowadzą stan kompetencji do pożądanego[31]. Takie oceny stanu kompetencji są konieczne chociażby ze względu na proces zapominania, który powoduje, że pewne informacje są odkładane i po jakimś czasie trudno do nich wrócić. W procesie pamięci można mówić o zapamiętywaniu, przechowywaniu i odtwarzaniu informacji[32]. Odtwarzanie wiąże się z zapominaniem, lecz zapominanie nie oznacza, że informacja nie jest przechowywana w pamięci, jednak problemem jest dostęp do niej w momencie, w którym jest potrzebna. Ponadto, co się podkreśla jako istotne samo w sobie, proces mierzenia zmusza do zastanowienia się nad tym, czy kapitał ludzki jest wystarczający i odpowiedni do zagadnień, jakimi trzeba się zająć[33]. Dlatego też ocena ma funkcję motywującą do tej refleksji.

---

[25] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 242.
[26] Tamże, s. 244.
[27] W. Furmanek, *Podstawy*, s. 291.
[28] *Narzędzia i praktyka zarządzania*, s. 34.
[29] W. Furmanek, *Podstawy*, s. 432.
[30] R. Prusak, *Problematyka poznania*, s. 197.
[31] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 241.
[32] D. Bagińska, K. Hamer, J. Wołoszyn, *Wybrane zagadnienia z etyki*, s. 16.
[33] M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 81.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Kwalifikacje zdobywa się już na poziomie **edukacji**. We współczesnych zestawach kwalifikacji opisywanych w programach edukacyjnych powinny zająć istotne miejsce kompetencje społeczne i psychologiczne, czyli dysponowanie wiedzą, umiejętnościami, postawami, nastawieniami motywacyjnymi, które wyrażają się w kontaktach interpersonalnych, oraz posiadanie ukształtowanej sfery wewnątrzosobowościowego funkcjonowania człowieka[34]. Okazuje się, że poziom kompetencji społecznych zależy od wewnątrzsterowności człowieka w ten sposób, że im wyższy poziom wewnątrzsterowności ma człowiek, tym wyższy jest poziom jego kompetencji społecznych[35].

Zarządzanie kompetencjami

Kompetencjami można i trzeba zarządzać. **Zarządzanie kompetencjami** może polegać na tworzeniu „portretu roboczego" pracownika, który obejmuje wykształcenie, kursy, projekty, w jakich pracownik brał udział, dokumenty, jakie opracował, pełnione funkcje, sferę odpowiedzialności[36]. Taka informacja umożliwia następnie analizę zapotrzebowania na rozwój i naukę, również naukę przez całe życie. Ta z kolei pozwala pracownikowi na ciągłe doskonalenie wiedzy, przystosowywanie do rzeczywistości i utrzymanie się na rynku pracy. Pozwala również na rozwój wiedzy w żądanym przez pracodawcę kierunku, co umożliwia realizację jego celów biznesowych. Mówi się, że kształcenie przez całe życie powinno obejmować odnawianie i rekonstrukcję kwalifikacji zawodowych nabytych w czasach szkolnych[37]. Przygotowanie zawodowe jest podstawą do dalszego rozwoju jednostki, który można rozumieć jako przyrost wiedzy, umiejętności, pogłębianie życia uczuciowego, kształtowanie woli rozumianej jako zdolność do realizacji celów i wartości[38]. W dzisiejszym świecie może się jednak okazać niezbędna zmiana kwalifikacji, a wtedy ich odnawianie i rekonstruowanie nie będzie konieczne. Niezależnie od tego organizacja powinna rozbudzać pragnienie ciągłego rozwoju[39], czy to posiada-

---

[34] S. Konarski, *Wprowadzenie*, w: *Kompetencje społeczno-psychologiczne ekonomistów i menedżerów: teoria, badania, edukacja*, red. tenże, Warszawa 2006, s. 9.

[35] B. Mazurek-Kucharska, *Kompetencje społeczne we współczesnej psychologii i teorii zarządzania. Przegląd współczesnych podejść i problemów*, w: *Kompetencje społeczno-psychologiczne*, s. 74.

[36] *Jakość ustawicznej edukacji*, s. 119.

[37] W. Furmanek, *Podstawy*, s. 454.

[38] *Ja i inni*, s. 154.

[39] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 244.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

nych od czasów szkolnych, czy nowo nabytych kwalifikacji zawodowych. Za najbardziej ceniony sposób rozwoju kompetencji pracownika uznane zostały przez przedsiębiorstwa z „listy 500" **szkolenia wewnętrzne**, pięć miejsc dalej znalazły się szkolenia zewnętrzne i samoszkolenie[40]. To dowodzi, jak ważne jest szkolenie, obecne w różnych formach, ale też ukazuje, że najlepsi cenią sobie je najbardziej, w tym również samoszkolenie. Takie podejście nie tylko daje im bezpośrednie korzyści z racji dysponowania wyszkolonymi kadrami, lecz także buduje ich wizerunek wśród przyszłych pracowników, na rynku pracy, gdzie – będąc firmą, która szkoli pracowników i docenia ich rozwój – zyskują przewagę. Twierdzi się bowiem, że na pozyskanie pracowników o odpowiednich kompetencjach i kwalifikacjach, jak też na ich utrzymanie w jednostce, mają wpływ skuteczne działania z zakresu kształtowania wizerunku pracodawcy[41]. Działania prowadzone przez firmę w zakresie zarządzania kapitałem ludzkim, mające na celu stworzenie i utrzymanie wizerunku dobrego, uczciwego i odpowiedzialnego pracodawcy, określane są jako **marketing personalny**[42]. Jak w całym biznesie, tak i tutaj warto jednak zapytać o uczciwość tego marketingu. Należy oczywiście doceniać wszystkie wysiłki zmierzające do poprawy sytuacji pracownika w zakładzie pracy, a takim jest na pewno umożliwienie mu rozwoju zawodowego, o czym jeszcze wielokrotnie będzie mowa, ale nie można nie dostrzegać, na jakich przesłankach opierają się te wysiłki, bo od tego zależy ich charakter i wyniki[43]. Mówiąc wprost, powstaje pytanie, czy pracownik nie jest traktowany przedmiotowo, jak klient, którego należy zdobyć, posługując się odpowiednimi narzędziami marketingowymi.

Kodeks wymaga od jednostki **przygotowania zawodowego**. Przygotowanie zawodowe[44] jest podstawą do dalszego rozwoju jednostki i – jak już wspomniałam – kształcenie w ciągu życia zawodowego będzie się odwoływać do tego, co pracownik posiadał na wstępie tego procesu. Potocznie opisując

---

[40] T. Oleksyn, *Zarządzanie kompetencjami*, s. 112.

[41] M. Kantowicz-Gdańska, *Employer branding w kontekście koncepcji kapitału ludzkiego*, w: *Współczesne oblicza*, s. 159.

[42] G. Maniak, *Rosnąca presja konkurencji na rynku pracy – nowe wyzwania dla zarządzania zasobami ludzkimi*, w: *Zarządzanie kapitałem ludzkim*, s. 47.

[43] J. Majka, *Rozważania*, s. 49.

[44] Szerzej na temat przygotowania i kształcenia księgowych napisała dr Urszula Drumlak z Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego, autorka wielu artykułów i pracy doktorskiej pod tytułem: „Modele kształcenia księgowych w świetle standardów zawodowych", której autoreferat można znaleźć na stronie internetowej Uniwersytetu Szczecińskiego pod adresem: http: //www.wneiz.pl/nauka_wneiz/obrona_dr/drumlak/Drumlak_Urszula_autoreferat_dr.pdf (dostęp: 16.07.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

przygotowanie zawodowe, wspomina się o posiadanych kwalifikacjach, czyli o niezbędnym przygotowaniu do udziału w wykonywaniu zadania[45]. W literaturze mowa jest o kwalifikacjach pracowniczych i zawodowych. Same kwalifikacje zawodowe nie wystarczają, aby zagwarantować harmonijną współpracę między ludźmi[46]. **Kwalifikacje pracownicze obejmują kwalifikacje zawodowe**, **ideowo-moralne oraz fizyczne i zdrowotne**[47]. Kwalifikacje zawodowe są zatem według tej definicji elementem kwalifikacji pracowniczych. **Kwalifikacje zawodowe** określa się jako opanowanie jednego lub więcej układów umiejętności umysłowych i praktycznych, opartych na odpowiadających im układach wiedzy teoretycznej i praktycznej, dostosowanych do skutecznego rozwiązywania określonych, różnych klas zadań zawodowych, wspieranych przez odpowiednie układy osobowości[48]. Realne kwalifikacje danego pracownika powinny być w większości przypadków nieco wyższe od doraźnych potrzeb, wynikających z wymagań zakładu pracy, jednak nie za dużo ze względu na koszty, marnotrawienie ich i frustrację pracowników, którzy nie mogą ich w danej pracy wykorzystać[49]. Frustracja pracownika z tego powodu objawia się zniechęceniem do działania, poczuciem zagrożenia i bezsensowności[50]. Niewłaściwe wykorzystanie kompetencji zawodowych, poczucie marnowania sił i środków, potencjału tkwiącego w pracownikach może być wynikiem złej organizacji pracy, a z kolei skutkiem tego może być konflikt z pracodawcą lub przełożonym[51]. Jakiekolwiek bezsensowne elementy pracy i jej organizacji degradują pracownika jako człowieka, uwłaczają jego godności, odbierają chęć do pracy i szacunek dla niej[52]. Przypomnieć trzeba również o tym, że **dysonans między posiadanymi kwalifikacjami a wykonywaną pracą może obniżać motywację do udziału w jej wykonywaniu**[53]. Pojęcie kwalifikacji zawodowych jest złożone i obejmuje nie tylko przygotowanie zawodowe, lecz także zdolności psychiczne i psychofizyczne[54]. Mimo zatem wysokich kwalifikacji pracownik może nie być uważany za pracownika dobrego, może nie przynosić jednostce oczekiwanych korzyści oraz sam nie mieć satysfakcji z pracy i nie odczuwać zadowolenia z siebie. Przekonanie,

---

45 W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 162.
46 *Kultura zawodu*, red. H. Ciszewska, B. Cieplińska i inni, Kielce 1995, s. 21.
47 W. Furmanek, *Podstawy*, s. 191.
48 Tamże, s. 192.
49 T. Oleksyn, *Zarządzanie kompetencjami*, s. 105.
50 D. Bagińska, K. Hamer, J. Wołoszyn, *Wybrane zagadnienia z etyki*, s. 102.
51 Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 237.
52 J. Majka, *Rozważania*, s. 56.
53 W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 162.
54 W. Furmanek, *Podstawy*, s. 190.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

że jest się w czymś dobrym, daje poczucie pewności siebie i podnosi samoocenę[55]. Zatem podobnie jak niedobór wiedzy jest zły, również jej nadmiar może szkodzić. Jednak twierdzi się, że można znaleźć pewne optimum dla każdego przypadku pracownika i pracodawcy[56]. Trzeba również przy określaniu niezbędnych kwalifikacji pamiętać o zasadzie, że im wyższe są kwalifikacje i morale pracowników, tym szerszy muszą oni mieć zakres swobodnego działania[57]. Pracodawca powinien takim pracownikom w większym stopniu niż innym umożliwić swobodne działanie. Oczekiwania takiego pracownika w tym zakresie są rzecz jasna większe.

Myśląc o przygotowaniu do wykonywania zawodu, z pewnością trzeba brać pod uwagę **kształcenie ogólne**, które daje podstawę do rozumienia ogółu zagadnień życia gospodarczego i zasad regulujących gospodarkę, w tym zagadnień etyki i świadomego podejmowania decyzji. Z reguły dopiero po etapie kształcenia ogólnego następuje przygotowanie zawodowe. Zdobycie tego przygotowania następuje w trakcie edukacji w szkołach, ale również poprzez trening, wymianę wiedzy i doświadczeń, analizę oraz samodzielne zdobywanie wiedzy. Ważne jest, aby w tym czasie nauczyć się również wykonywania dwóch ważnych czynności: oceniania i samooceny. Proces oceniania musi być dobrze przygotowany i wymaga dużej odpowiedzialności[58]. Umiejętność przygotowania takiego procesu albo zdolność właściwego uczestniczenia w nim będzie potrzebna w pracy, podobnie jak wiedza i umiejętności merytoryczne. Potwierdza to literatura, według której samopoznawanie i samoocena są fundamentem decyzji zawodowych i powinny być rozwijane już na poziomie kształcenia ogólnego w szkole podstawowej[59]. Jeśli mowa o edukacji, to przytoczyć też trzeba opinię, że równie wcześnie można i należy rozpocząć świadomie i celowo rozwijać **myślenie twórcze** – już od wczesnego dzieciństwa, aż do wieku dojrzałego[60]. Myślenie to bardzo przyda się w rachunkowości. Generowanie pomysłów będzie odbierane jako okazja do zdobycia doświadczenia, pod warunkiem, że wykształci się taką właśnie kulturę organizacji, a można tak ją ukształtować dzięki ciągłym szkoleniom i stwarzaniu możliwości podnoszenia kwalifikacji[61].

---

[55] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 98.

[56] J. Wąchol, *Wiedza i środki multimedialne jako klucz do sukcesu a proces globalizacji i informatyzacji*, w: *Zarządzanie kapitałem ludzkim*, s. 159.

[57] J. Majka, *Rozważania*, s. 53.

[58] J. Penc, *Nowoczesne kierowanie ludźmi*, s. 187.

[59] W. Furmanek, *Podstawy*, s. 110.

[60] K. Kmiecik-Baran, *Informacje oceniające, samoocena i poczucie kontroli a myślenie twórcze*, Wrocław 1983, s. 18.

[61] J. Brdulak, *Rola twórczego myślenia w koncepcji zarządzania wiedzą*, w: *Przedsiębiorczość i twórcze myślenie w biznesie*, red. S. Rudolf, Łódź 2002, s. 221.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Jeśli chodzi o myślenie i tworzenie w procesie myślenia, to należy wyróżnić myślenie twórcze ze względu na jego znaczenie dla życia i działania człowieka. Można przyjąć tezę, że myślenie twórcze jest uwarunkowane czynnikami zewnętrznymi, do których zalicza się elementy środowiska, a także czynnikami wewnętrznymi, a wśród tych osobowościowymi, intelektualnymi i cechami układu nerwowego[62]. Można mówić o twórczości zawodowej, rozumianej jako oryginalna, nieodtwórcza działalność pracownika w środowisku pracy zawodowej, związana z wykonywaniem zadań zawodowych, poprawą warunków pracy i jej organizacji[63]. Twierdzi się, że kreatywność powinna być cechą pracy każdego człowieka; każdy powinien pracować twórczo i mądrze, pojmować swoją pracę jako tworzenie czegoś nowego, za co osobiście ponosi odpowiedzialność[64]. Człowiek zaś pracuje mądrze, gdy zamierzone efekty osiąga za pomocą najprostszych, najoszczędniejszych czynności[65].

Konieczne jest również dokonanie **oceny stopnia przygotowania zawodowego**, a może być to przeprowadzone zarówno w formie ocen zewnętrznych pracownika, jak i samooceny. Obydwie formy, ocenianie i samoocena, wiążą się z samoświadomością, która jest rozpoznawaniem swoich emocji, korzystaniem z intuicji, znajomością mocnych i słabych cech swojej osobowości[66]. Świadomość to zdolność do aktywnego, subiektywnego odzwierciedlania rzeczywistości, to jest zjawisk świata zewnętrznego, jak też swoich wewnętrznych procesów[67]. **Samoświadomość** natomiast definiowana jest jako zdolność rozpoznawania i rozumienia własnych nastrojów, emocji, kierujących nimi impulsów i ich wpływu na innych, a wiąże się to z następującymi kompetencjami pracownika: poczuciem własnej wartości, realistyczną samooceną i samoświadomością emocjonalną[68]. Samoświadomość w kontrolowaniu emocji, zapału, wytrwałości określana jest w literaturze pojęciem **inteligencji emocjonalnej**. Decyduje ona o umiejętności przystosowania się pracownika do otoczenia, o udanych relacjach ze współpracownikami i o sukcesach zawodowych[69]. Definiując ją, dodaje się również empatię i wrażliwość na uczucia innych[70]. Taka umiejętność rozpoznawania własnych, ale też cudzych uczuć, kierowania emocjami i kontrolowania własnych emocji

---

62 K. Kmiecik-Baran, *Informacje oceniające*, s. 7.
63 Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 279.
64 J. Majka, *Rozważania*, s. 87.
65 Tamże, s. 102.
66 W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 20.
67 *Ja i inni*, s. 155.
68 M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 277.
69 J. Wieczorek, *Efektywne zarządzanie*, s. 25.
70 M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 277.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

i nastrojów pozwala na pełniejsze wykorzystanie posiadanego wykształcenia i umiejętności[71]. Właśnie dzięki inteligencji emocjonalnej, przez opartą na niej samoświadomość, zarządzanie emocjami, empatię, relacje, komunikację oraz styl, kształtują się takie kompetencje jak wrażliwość, elastyczność, odporność, umiejętność słuchania, oddziaływanie, siła przekonywania, motywowanie innych i motywacja do osiągnięcia sukcesu, energia, stanowczość, zdolność do adaptacji[72]. Oprócz świadomości i samoświadomości można wyróżnić **świadomość zawodową** pracownika, która z kolei określana jest przez wiedzę o potrzebach, jakie chce zrealizować na danym stanowisku, o własnych możliwościach realizacji zakresu obowiązków oraz o mocnych i słabych stronach, posiadanych umiejętnościach oraz otwartości na nową wiedzę i umiejętności[73]. Warto dodać, że wysoka samoocena, która wiąże się z wiarą we własne możliwości, z nastawieniem na sukces, koreluje dodatnio z wysokim poziomem myślenia twórczego[74], o którym już była mowa.

Przez *Międzynarodowe Standardy Edukacyjne*[75], dokument regulujący wymagania edukacyjne wobec księgowych, podstawowe kompetencje niezbędne do wykonywania zawodu księgowego określone zostały jako wstępne doskonalenie zawodowe[76] (będzie o tym jeszcze mowa). Tymczasem kwalifikacje zawodowe w *Rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 27 kwietnia 2010 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz zakresu jej stosowania* zdefiniowane zostały jako układy wiedzy i umiejętności wymagane do realizacji składowych zadań zawodowych[77]. Umiejętność określono jako sprawdzoną możliwość wykonania odpowiedniej klasy zadań w ramach zawodu (specjalności). Dla celów ministerialnej klasyfikacji określono **dwa aspekty kwalifikacji**: **poziom i specjalizacja**. Poziom kwalifikacji opisano jako funkcję kompleksowości i zakresu umiejętności, wynikających ze złożoności oraz z zakresu zadań i obowiązków, przy czym kompleksowości umiejętności nadano ważniejszą rangę.

---

71 Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 238.

72 M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 202.

73 W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 214.

74 K. Kmiecik-Baran, *Informacje oceniające*, s. 13.

75 *Międzynarodowe Standardy Edukacyjne*, *passim*.

76 Szerzej na ten temat zob.: M. Dudek, E. I. Szczepankiewicz, *Zawód księgowego w świetle międzynarodowych standardów edukacyjnych i krajowych regulacji*, „Zeszyty Naukowe" 2013, nr 1 (9); *Zmiany w gospodarce polskiej w pierwszej dekadzie XXI wieku*, red. M. Chromińska, Poznań 2013, s. 115–123.

77 *Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 27 kwietnia 2010 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz zakresu jej stosowania*, Dz.U. 2014, poz. 760.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Specjalizację zdefiniowano natomiast przez rodzaj koniecznej wiedzy oraz umiejętność posługiwania się określonymi urządzeniami i narzędziami lub przez rodzaj stosowanych materiałów i produkowanych wyrobów albo rodzaj świadczonych usług. W wyniku takiego zdefiniowania poziomu i specjalizacji w klasyfikacji uwzględniono cztery szerokie poziomy kwalifikacji[78]. Przyjęto, że kwalifikacje można uzyskać w ramach systemu szkolnego, systemu kursowego lub poprzez praktykę i że to nie ma znaczenia dla określenia, jak dany zawód powinien być sklasyfikowany, ponieważ decydującym czynnikiem są wymagane kwalifikacje, a nie sposób, w jaki te kwalifikacje są osiągane. Niemniej jednak powiązano kwalifikacje z systemem szkolnym w następujący sposób:

1. Pierwszy poziom kwalifikacji (kwalifikacje elementarne) – odniesiono do poziomu wykształcenia uzyskiwanego w szkole podstawowej.
2. Drugi poziom kwalifikacji – odniesiono do poziomu wykształcenia uzyskiwanego w gimnazjum, liceum ogólnokształcącym, liceum profilowanym i zasadniczej szkole zawodowej.
3. Trzeci poziom kwalifikacji – odniesiono do poziomu wykształcenia uzyskiwanego w szkole policealnej oraz w technikum.
4. Czwarty poziom kwalifikacji – odniesiono do poziomu wykształcenia uzyskiwanego na studiach wyższych zawodowych (kończących się tytułem licencjata lub inżyniera), studiach magisterskich i studiach podyplomowych oraz studiach doktoranckich.

Wiedza jako podstawa umiejętności zawodowych

Podstawą umiejętności zawodowych jest **wiedza**, ponieważ dla zdobycia tych umiejętności konieczna jest znajomość praw i zasad rządzących danymi zdarzeniami i czynnościami, a pracownik jest zmuszony uaktualniać zasób wiedzy niezależnie od tego, na jakim stanowisku pracuje[79]. Wiedzę zdobywa się w trakcie **edukacji**. Składają się na nią wiadomości i umiejętności związane z efektywnością pracy[80]. Według innej definicji jest to ogół informacji utrwalonych w umyśle pracownika w wyniku uczenia się oraz doświadczenia[81].

---

[78] Poziomy klasyfikacji zdefiniowano w odniesieniu do poziomów wykształcenia określonych w *Międzynarodowej Klasyfikacji Standardów Edukacyjnych*, Paryż 1997.
[79] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 42.
[80] J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, s. 630.
[81] W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 19.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Według jeszcze innej definicji jest to wszystko to, co ludzie rozumieją z poszczególnych faktów, koncepcji, teorii, pomysłów, procedur, praktyk i sposobu pracy w danej firmie[82]. **Uczenie się** może przebiegać w sposób *świadomy* i *nieświadomy*[83]. Ten drugi sposób to przejmowanie wiedzy z otoczenia w sposób przypadkowy. Wyróżnia się cztery **rodzaje uczenia się**: *instrumentalne*, na stanowisku pracy; *poznawcze*, poprzez podnoszenie poziomu wiedzy i zrozumienia; *afektywne*, wynikające ze zmian postaw i uczuć, oraz *refleksyjne*, gdzie wiedza jest rezultatem tworzenia nowych wzorców rozumienia, myślenia i zachowań[84].

Wiedza obejmuje wszystkie formy **świadomości społecznej**, a więc to, co pracownik wytworzył w procesie myślenia, i jest stanem jego procesów poznawczych. Świadomość społeczna natomiast jest zdolnością rozumienia emocjonalnej natury innych oraz umiejętnością traktowania ludzi zgodnie z ich reakcjami emocjonalnymi[85]. Można znaleźć w literaturze wiele kryteriów **klasyfikacji wiedzy**. Wyróżnia się na przykład cztery jej rodzaje: *teoretyczną*, *praktyczną*, *potoczną*, *uśpioną*[86]. Pierwszy rodzaj wiedzy zdobywany jest podczas edukacji lub własnych dociekań badawczych, drugi służy do tworzenia nowych technologii, zasad, wnioskowania praktycznego, trzeci z kolei bazuje na zdrowym rozsądku i codziennym doświadczeniu, a wiedza uśpiona to przeczucie, intuicja, subiektywne przesłanki. Wykorzystanie posiadanej wiedzy możliwe jest dzięki zdolności zwanej inteligencją, która jest konieczna, aby przetworzyć wiedzę teoretyczną w praktyczną, co nie następuje natychmiastowo, lecz zależy również od stanu psychicznego, poczucia komfortu i satysfakcji z pracy, stopnia motywacji do wdrażania nowych nawyków i metod lub od zachowania przełożonych[87]. Ostatnio coraz więcej kierowników szkoli się właśnie w efektywnym motywowaniu podwładnych, zrozumiawszy, że każdy z nich jest inny i na każdego działa inny system motywacyjny[88]. Niemniej jednak pracownicy w dużym stopniu sami ponoszą odpowiedzialność za kierowanie własnym procesem uczenia się[89]. Klasyfikując wiedzę, można też mówić o wiedzy *ukrytej*, *trudnej do zakomunikowania* oraz *dostępnej*, *skodyfikowanej*[90]. Podkreśla się ponadto, że wiedza, jaką powinien dysponować pracownik, to

---

82 M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 205.
83 R. Prusak, *Problematyka poznania*, s. 201.
84 M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 607.
85 Tamże, s. 277.
86 W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 20.
87 R. Prusak, *Problematyka poznania*, s. 201.
88 A. Michalska, *Systemy motywacyjne*, s. 291.
89 M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 596.
90 J. Wąchol, *Wiedza i środki multimedialne*, s. 156.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

wiedza nieświadoma, ale żeby ją zdobyć, należy przejść przez wszystkie poprzednie etapy jej zdobywania[91]. Droga zaczyna się od nieświadomej niewiedzy – to pierwszy etap, na którym pracownik nie wie tego, że wiedza jest mu potrzebna. Po niej następuje niewiedza, ale już świadoma, oznaczająca stan akceptacji tego faktu i otwarcia się na wiedzę, również rozpoczęcie szkolenia. Kolejny etap: przyswojenia wiedzy i przekształcenia jej w nawyki, nazywany jest etapem świadomej wiedzy. Wreszcie automatyczne wykorzystywanie wiedzy i posiadanie wyrobionych nawyków oznacza posiadanie wiedzy nieświadomej, kiedy właśnie pewne rzeczy wykonuje się, nie myśląc wiele o nich, niejako automatycznie. W procesie zdobywania wiedzy ważna jest również ocena procesu uczenia się, ponieważ ukazuje jego skuteczność i ewentualnie sugeruje niezbędne zmiany, aby uczenie się było skuteczniejsze[92]. W związku z wiedzą ważna jest również chęć pracowników do wykorzystania własnych możliwości, co wynika przede wszystkim z ich świadomości konsekwencji podejmowania lub powstrzymywania się od określonych działań[93]. Można bowiem nie chcieć się uczyć.

Wiedza jest zasobem odnawialnym, co jest niewątpliwie jej atutem. Jest także niewyczerpalna i nie zanika podczas korzystania z niej, ale niestety dezaktualizuje się[94]. To wiąże się ze wspomnianym już podnoszeniem kwalifikacji w trakcie całego życia. Wobec tych zmian w zakresie wiedzy poszczególnych pracowników, jak i tej, jaką dysponuje przedsiębiorstwo jako organizacja, trzeba wspomnieć o zarządzaniu nią. **Zarządzanie wiedzą** polega na pozyskiwaniu wiadomości od osób je posiadających i przekazywaniu osobom ich potrzebujących w celu poprawy efektywności organizacyjnej[95]. Zarządzanie wiedzą w przedsiębiorstwie może następować od strony podażowej – udoskonalenie istniejącej wiedzy i dostarczenie jej pracownikom, albo też od strony popytowej – usprawnienie zdolności do tworzenia wiedzy, która jest w danym momencie potrzebna[96]. Podkreślić trzeba ponadto, że ostatnio, w szeroko rozumianej edukacji, istotne miejsce zajmuje edukacja ekologiczna, obejmująca przekazywanie wiedzy o środowisku, ale też kształtowanie proekologicznego systemu wartości i wyzwalania aktywności na rzecz ochro-

---

91 J. Wieczorek, *Efektywne zarządzanie*, s. 95–96.

92 M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 600.

93 M. Kalinowski, *System wynagradzania jako narzędzie kształtowania kapitału ludzkiego*, w: *Współczesne oblicza*, s. 325.

94 K. Gabryś, *Wiedza i szkolnictwo wyższe obszarem wyzwań współczesnego procesu internacjonalizacji*, w: *Współczesne oblicza*, s. 74.

95 M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 211.

96 E. Skrzypek, *Wiedza jako czynnik sukcesu w „nowej gospodarce"*, w: *Zarządzanie kapitałem ludzkim*, s. 147.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

ny przyrody[97]. Ten aspekt również powinien być uwzględniony w zarządzaniu przedsiębiorstwem, które dzięki temu będzie kierowane proekologicznie. Jednym z głównych problemów zarządzania wiedzą jest nadążanie za tempem zmian i identyfikacja wiedzy, którą należy zdobyć i którą należy się podzielić[98]. Ukazuje to chociażby właśnie przypadek wiedzy ekologicznej, jeszcze niedawno nieobecnej w szkolnych programach nauczania i w programach działania wielu przedsiębiorstw. Dodać należy, że pomiędzy zarządzaniem wiedzą a zarządzaniem zasobami ludzkimi pojawia się coraz więcej wspólnych obszarów i można mówić o wykorzystywaniu technik zarządzania wiedzą w zarządzaniu zasobami ludzkimi[99].

Mówiąc o wiedzy i jej zdobywaniu, należy wspomnieć o **źródłach wiedzy**, a wymienia się w literaturze trzy takie źródła: *doświadczenie*, *wiedza ugruntowana* i *refleksje doświadczonych praktyków*[100]. O ile pierwsze dwa są powszechnie rozpoznawane i używane, to trzecie źródło wiedzy jest czasem niedoceniane. Dlatego warto zwrócić na nie uwagę, ponieważ wydaje się niedoceniane również w rachunkowości. Wiedzę i doświadczenie rozpatruje się często w procesie edukacji i są one nawet konieczne i opisane w zakresie wymagań certyfikacji zawodu księgowego przez SKwP. Trzecie z wymienionych źródeł wiedzy polega na korzystaniu z wiedzy, jaką tworzy doświadczony praktyk, który swoje działanie poddał autoanalizie[101]. To doświadczenie to poznanie istniejących rzeczy dokonywane za pomocą spostrzeżeń zmysłowych, ale również poprzez poznanie wewnętrzne[102]. Jest to cenne dla rachunkowości jako nauki.

Nierozłącznie z wiedzą w opisie kompetencji pojawiają się **umiejętności**. Można je określić jako:

1. **Koncepcyjne** – zdolność koordynowania i integrowania wszystkich interesów i działań.
2. **Społeczne** – zdolność współpracy z innymi, rozumienia ich, motywowania poszczególnych osób i grup.
3. **Techniczne** – zdolność posługiwania się metodami, technikami i wiedzą w wyspecjalizowanej dziedzinie[103].

---

[97] E. Mazur-Wierzbicka, *Znaczenie edukacji ekologicznej w proekologicznym zarządzaniu przedsiębiorstwem*, w: *Zarządzanie kapitałem ludzkim*, s. 282.
[98] M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 208.
[99] M. W. Staniewski, *Zarządzanie*, s. 63.
[100] W. Gasparski, *Refleksyjny praktyk i jego kształcenie*, w: *Dobra gospodarka*, red. S. Kwiatkowski, Warszawa 2006, s. 77–78.
[101] Tamże.
[102] *Słownik filozofii*, Warszawa 2011, s. 59.
[103] J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, s. 630.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

We wspomnianym już *Rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej* **umiejętność** określono jako sprawdzoną możliwość wykonania odpowiedniej klasy zadań w ramach zawodu (specjalności)[104]. Niektóre umiejętności określone są odrębnymi nazwami; i tak na przykład **skuteczność** to umiejętność wyznaczania odpowiednich celów, robienie właściwych rzeczy, a **sprawność** z kolei jest umiejętnością minimalizowania zużycia zasobów przy osiąganiu celów organizacji, czyli robieniem rzeczy we właściwy sposób[105]. Skuteczność jest dziś powszechnie pożądaną cechą. Skuteczne działanie to takie, które prowadzi do skutku zamierzonego uprzednio jako cel[106]. Trzeba jednak pamiętać, że skuteczność powinna być traktowana jako wartość względna i instrumentalna, ponieważ gdy zostanie uznana za wartość bezwzględną, to nastąpi konflikt skuteczności i etyczności, a dążenie do skuteczności jako wartości samej w sobie jest nieetyczne[107]. Oznacza to, że nie można stawiać skuteczności i etycznego postępowania na jednym poziomie w hierarchii wartości, jako wartości równorzędnych. Skuteczność wspierają takie cechy charakteru jak wytrwałość i pilność, a negatywnie wpływa na nią lenistwo i niedokładna praca[108]. Jeśli chodzi o sprawność, czyli umiejętność minimalizowania zużycia zasobów, to przywołać tu należy tezę, mówiącą, że dążenie do oszczędności zasobów i wychowywanie w tym duchu albo wymaganie takiego zachowania nie jest możliwe, gdy cały system gospodarczy jest rozrzutny i marnotrawny, a pracownik może z łatwością zaobserwować marnotrawienie swoich wysiłków i zaoszczędzonych zasobów[109]. Tymczasem system powinien pozwalać zobaczyć, kto jakie efekty osiąga, kto wypracował oszczędności, rozumieć jej efekty i mechanizmy, być systemem przejrzystym. Można przyjąć zatem, że jeśli system nie jest właściwie ukształtowany, to nie należy zmuszać pracowników do oszczędzania. Podobnego zdania są inni autorzy, twierdząc, że motywacja moralna jest z pewnością niezwykle szlachetna, lecz czasem trudna do realizacji i nakłanianie do heroizmu moralnego w sytuacji nieuporządkowanego etycznie otoczenia jest tylko trwonieniem kapitału ludzkiego[110].

---

[104] *Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej*, poz. 760.
[105] J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, s. 625.
[106] T. Kotarbiński, *Traktat*, s. 116.
[107] J. Filek, *Antynomiczność wartości i jej konsekwencje*, w: *Konflikt interesów*, s. 62 i 63.
[108] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 129.
[109] J. Majka, *Rozważania*, s. 114.
[110] B. Rok, *Instytucjonalizacja społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. Perspektywa teoretyczna i strategia badawcza*, w: *Oblicza społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, red. W. Pańków, B. Rok, M. Strumińska-Kutra, J. Woźniczko, Warszawa 2010, s. 92.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Doświadczenie zawodowe

Kolejne zagadnienie, które wiąże się z pracą, to **doświadczenie zawodowe**. W literaturze mowa jest o tym, że doświadczenie może się wyrażać ogółem wiedzy potocznej, znajomością życia, rzeczy oraz ludzi, i tak też jest rozumiane w codziennym życiu. Jest określane doświadczeniem życiowym. Definiując je, wskazuje się, że obejmuje każde znaczące zdarzenie, które wpływa na zachowanie, wywołując myśli, emocje, wyobrażenia, pozostawiając ślad w psychice[111]. Natomiast jeśli dodać do tego konkretną wiedzę praktyczną, umiejętności konieczne do odgrywania określonej roli i wprawę w ich stosowaniu, powstanie doświadczenie zawodowe[112]. Doświadczenie zawodowe można jeszcze inaczej opisać jako sumę przeżyć człowieka, jakie towarzyszą mu w związku z wykonywanymi zadaniami zawodowymi, przeżyć obejmujących doświadczenie intelektualne, praktyczne, społeczne i życiowe[113].

Określeniu zarówno kwalifikacji zawodowych, jak i kompetencji zawodowych, powinny służyć **opisy stanowisk pracy**, rozumianych jako pozycja w hierarchii zawodowej, które są jednym z podstawowych narzędzi zarządzania kapitałem ludzkim[114]. Oprócz tego są one pomocne przy określaniu polityki wynagrodzeń, kryteriów oceny okresowej, zadań w ramach zarządzania przez cele. System ocen okresowych to powtarzalny, w określonych ramach czasowych, nakierowany na rozwój proces realizowany przez profesjonalnie przygotowane osoby w imieniu organizacji[115]. Celem tego systemu jest rzetelna analiza efektów pracy, potrzeb i potencjału rozwojowego pracowników, prowadzenie wszelkich działań z obszaru zarządzania kapitałem zgodnie z misją i strategią organizacji. Opis stanowiska pracy zawiera między innymi informacje o wymaganiach, na przykład: umiejętnościach, poziomie sprawności psychicznej i fizycznej, poziomie i kierunku wykształcenia, niezbędnych uprawnieniach. Powinien on opierać się na analizie pracy i być jak najbardziej zwięzły i rzeczowy[116]. Przy tworzeniu opisów stanowisk i profili kompetencyjnych można zidentyfikować lukę kompetencyjną przedsiębiorstwa, a następnie ją wyeliminować w planowaniu, rekrutacji i selekcji zasobów[117]. Określenie luki kompetencyjnej to nic innego jak identyfi-

---

[111] *Ja i inni*, s. 163.
[112] W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 91.
[113] W. Furmanek, *Podstawy*, s. 289.
[114] *Narzędzia i praktyka zarządzania*, s. 39.
[115] Tamże, s. 141.
[116] M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 394.
[117] M. W. Staniewski, *Zarządzanie*, s. 72.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

kacja potrzeb szkoleniowych, a zatem rozpoznanie, kogo i czego powinno się nauczyć[118]. Jednostka powinna mieć opis każdego stanowiska, lecz powinna również przeprowadzić **wartościowanie stanowisk pracy**. Jest ono także stałym elementem zarządzania kapitałem ludzkim, dającym informację potrzebną między innymi do opracowania polityki wynagradzania, systemu planowania karier i awansowania, planowania szkoleń, okresowej oceny, rekrutacji i selekcji pracowników.

Wysoka jakość pracy

Druga część pierwszej zasady Kodeksu dotyczy wysokiej **jakości pracy**. Może ona dotyczyć skupiania się na wytwarzaniu coraz lepszych wyrobów i usług, czyli produktów o coraz wyższej jakości, a przy tym wytwarzania ich po coraz bardziej konkurencyjnych cenach. Ogólnie oznacza ona prawidłowe wykonywanie wszystkiego od początku, a nie poprawianie popełnianych błędów[119]. Ze względu na braki wiedzy człowiek jest skazany na popełnianie **racjonalnych błędów praktycznych**, których nikt nie ma prawa mu wyrzucać, ponieważ popełnił błąd, chociaż postępował według posiadanej wiedzy, natomiast można mieć pretensje, że nie postarał się o zdobycie pełniejszej wiedzy[120]. Jakość pracy można oceniać według *kryteriów prakseologicznych* i *etyczno-moralnych*[121]. Pierwsze biorą pod uwagę sprawność, skuteczność i ekonomizację działania, i o tym już wcześniej wspomniałam. Drugie kryteria wartościują motywację pracy. W ocenie jakości trzeba zatem odpowiedzieć zarówno na pytanie, jak człowiek pracuje, jak i – dlaczego pracuje. Oceniając, należy posługiwać się określonymi kryteriami oceny, a można przytoczyć choćby takie jak: sensowność, potrzeba, użyteczność, godność, wolność, wydajność, efektywność, biorytmiczność, dokładność, oszczędność, gospodarność, dobre wynagrodzenie, szacunek, godne warunki, bezpieczeństwo, dostosowanie do możliwości człowieka, rozwijanie i dowartościowywanie pracownika, uszlachetnianie przyrody i społeczeństwa[122]. Postępowanie jest tym wydajniejsze, im cenniejszy jest wytwór przy danych ubytkach, natomiast tym oszczędniejsze, im mniejszą miarą ubytków osiągnięto wytwór.

---

[118] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 253.
[119] J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, s. 612.
[120] T. Kotarbiński, *Traktat*, s. 139.
[121] W. Furmanek, *Podstawy*, s. 173.
[122] Tamże.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Kodeks wymaga nieustannej weryfikacji i ewentualnie dostosowania kompetencji zawodowych, jeśli są one niewystarczające, do wykonywanej pracy. Odbywać się to może poprzez **szkolenia**, o czym już wspomniałam, albo dzięki **doskonaleniu zawodowemu**. Doskonalenie zawodowe i szkolenie są jednak w literaturze wyraźnie od siebie odróżniane, mimo że potocznie przeważnie określa się obie czynności słowem szkolenie, a to z tego powodu, że doskonalenie odbywa się zwykle w formie szkoleń zewnętrznych. Używa się określenia związanego z formą, a nie z celem procesu. Pierwszy proces, doskonalenie, prowadzi do rozwijania umiejętności potrzebnych w przyszłej pracy, drugi – szkolenie, służy utrzymaniu lub podwyższeniu wydajności pracy na obecnym stanowisku[123]. Proces doskonalenia opisuje się również jako podejmowanie działań mających na celu podniesienie kwalifikacji i sprawności pracowników[124]. Doskonalenie ma na celu doprowadzenie zasobów do obecnych i przyszłych potrzeb przedsiębiorstwa zawartych w jego strategii[125]. Doskonalenie umiejętności pracowników jest funkcją kierowniczą kierowania operacyjnego, oprócz wpływania na utrzymanie pozytywnej kooperacji między pracownikami[126]. Powinno ono koncentrować się na takich kryteriach jak: pozyskiwanie do pracy właściwych osób, szkolenie i doskonalenie zawodowe, ocenianie, rozwój i awansowanie, motywowanie, komunikowanie i kontrolowanie[127]. Śledzenie poziomu umiejętności i podejmowanie działań podtrzymujących posiadane kwalifikacje to obowiązek kierowników operacyjnych[128]. Obowiązki te znacząco się zmieniły w czasach globalizacji. Zauważa się, że na zarządzanie i gospodarkę silny wpływ wywarło ostatnio docenienie strategicznej roli kadr i ich umiejętności zarządzania w wymiarze międzykulturowym[129]. Powinno się o tym pamiętać również w wymiarze etycznym, ponieważ zetknięcie się różnych kultur w jednej organizacji i w jednym zawodzie może stanowić utrudnienie w realizacji jej celów w obszarze etyki. Zauważa się, że w społeczeństwach zachodnich etyka jest podobna, o chrześcijańskich korzeniach, natomiast w społeczeństwach wielokulturowych już takiej wspólnoty nie będzie i opracowanie jednego wspólnego kodeksu etycznego może nie być proste[130].

---

[123] J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, s. 622.
[124] K. Zioło, *Racjonalna polityka awansowania czynnikiem determinującym rozwój zasobów ludzkich w organizacji*, w: *Współczesne oblicza*, s. 341.
[125] J. Penc, *Nowoczesne kierowanie ludźmi*, s. 167.
[126] W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 76.
[127] J. Penc, *Nowoczesne kierowanie ludźmi*, s. 170.
[128] W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 78.
[129] M. Romanowska, Z. Dworzecki, *Teoria i praktyka zarządzania*, w: *Podstawy organizacji i zarządzania*, red. M. Romanowska, Warszawa 2001, s. 24.
[130] M. Cieślak, *Podejście etyczne*, s. 192.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Wracając do drugiego procesu, szkolenia, trzeba stwierdzić, że rozumiane jest ono dwojako: po pierwsze, jako zorganizowany i kierowany proces celowego przekazywania wiedzy, kształtowania umiejętności i nawyków zawodowych u zatrudnionych pracowników, po drugie zaś – jako sposób organizacji jego przebiegu[131]. Uważa się, że **szkolenie pracowników wraz z ich motywowaniem jest najważniejszym czynnikiem przewagi konkurencyjnej na rynku**[132]. Powinno być traktowane jako jeden z najistotniejszych etapów procesu kadrowego[133].

Należy przyjąć, że człowiek jest z natury skłonny do pracy. Pragnie przejawiać swoją aktywność intelektualną i motoryczną, tworzyć nowe wartości i współdziałać z innymi w ich tworzeniu. Daje mu to satysfakcję, a korzyści, jakie otrzymuje, mają znaczenie nie tylko jako środek utrzymania i zaspokojenia chęci posiadania, lecz także jako wyraz uznania i oceny jego wysiłków i efektów pracy[134]. **Przejawami motywacji**, które można zaobserwować w pracy zawodowej, są:

- stałe osiąganie wysokiej wydajności i dobrych wyników;
- energia, zapał i determinacja w dążeniu do sukcesu;
- ochota do współpracy w pokonywaniu problemów;
- gotowość do przyjmowania odpowiedzialności;
- chętne dostosowanie się do niezbędnych zmian[135].

Widoczne są również **braki motywacji**, ponieważ pracownicy zniechęceni lub pozbawieni motywacji często ujawniają:

- apatię i obojętność wobec pracy;
- brak punktualności i częste nieobecności w pracy;
- przesadną ocenę wyników i trudności, co ujawnia się w problemach, sporach i skargach;
- brak współpracy przy pokonywaniu problemów lub trudności;
- nieuzasadniony opór wobec zmian[136].

Do motywowania mogą być użyte *środki przymusu*, *zachęty* lub *perswazji*, a więc dla przykładu – odpowiednio – kary, wyróżnienia i rozmowy[137]. Są one stosowane z różnym natężeniem w różnych organizacjach. Jednak obserwuje

---

[131] W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 193.
[132] J. Wieczorek, *Efektywne zarządzanie*, s. 91.
[133] J. Penc, *Nowoczesne kierowanie ludźmi*, s. 178.
[134] J. Majka, *Rozważania*, s. 54–55.
[135] M. Smoleń, *Motywacja czynnika osobowego w gospodarce opartej na wiedzy*, w: *Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego" 2007, nr 10, www.ur.edu.pl/pliki/Zeszyt10/43.pdf (dostęp: 17.07.2014).
[136] Tamże.
[137] W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 77.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

się tutaj pewną zależność, polegającą na tym, że im bardziej poziom zachowania organizacyjnego odbiega od wymagań układów odniesienia, tym większa jest intensywność stosowanych kar i nagród[138]. Trzeba jednak pamiętać, że jako kara odbierane jest często również doświadczenie porażki, co powoduje w następstwie redukowanie aspiracji i dążeń, większą ostrożność w działaniu i podejmowaniu problemów, podczas gdy odnoszone sukcesy dodają pracownikowi odwagi, podnoszą samoocenę, przyczyniają się do stawiania sobie bardziej śmiałych wyzwań[139]. Uważa się, że **systemy motywacyjne są lepszą formą zachęty do pracy niż systemy kontrolne**, ponieważ oddziałują na człowieka od wewnątrz, a kontrola jest zawsze elementem zewnętrznego przymusu[140]. Niestety, niektóre formy systemu motywacyjnego, takie jak motywacyjny system płac, system premii, funduszów motywacyjnych, niewiele różnią się od systemów kontrolnych, a ponadto mają charakter manipulacji i mogą przynieść, wbrew pozorom, złe rezultaty[141].

[138] Z. Dworzecki, *Kierowanie ludźmi*, w: *Podstawy organizacji*, s. 42.
[139] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 27.
[140] J. Majka, *Rozważania*, s. 131.
[141] Tamże.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Zakres wymaganych kompetencji zawodowych

Synteza wiedzy teoretycznej i doświadczenia zawodowego

Pierwsza zasada Kodeksu porusza kwestie bardzo istotne dla pracownika i pracodawcy. Wydaje się banałem stwierdzenie, że wiedza i umiejętności to klucz do sukcesu – próbowałam to ukazać we wcześniejszych rozdziałach. Chodzi jednak nie tylko o ich posiadanie, lecz także o aktualizowanie i doskonalenie. Można powiedzieć, że podstawą tej zasady są wiedza i umiejętności, a główną czynnością, jaką wykonuje pracownik w tym zakresie, jest szkolenie i doskonalenie. Ważne, aby starać się odróżniać na co dzień te dwie czynności, co wykazałam, wyjaśniając wcześniej te pojęcia, używać precyzyjnie każdego z tych określeń. Będzie to miało dodatkową wartość informacyjną, ponieważ jeśli w sposób przemyślany pojawi się gdzieś informacja o doskonaleniu, będzie oznaczać przygotowanie do przyszłej – innej niż obecna – pracy. Jak istotne są te kwestie: wiedza, umiejętności i dbanie o nie, ukazuje chociażby opis dróg prowadzących do doskonałości menedżera przedstawiany w literaturze. Okazuje się, że drogami tymi są: samoświadomość, która sprzyja doskonaleniu umiejętności, solidne wykształcenie ogólne, stale aktualizowana wiedza i umiejętności specjalistyczne, następnie opanowanie wiedzy i umiejętności w dziedzinie zarządzania, wreszcie zaś stała ich aktualizacja i doskonalenie, a także osobiste doskonalenie[1].

W Kodeksie (pkt III.1.1.) stwierdza sie, że „do wykonywania pracy przez osobę zajmującą się rachunkowością nieodzowne jest posiadanie kompetencji zawodowych, które mają oznaczać zdolność wykonywania pracy zgodnie z określonymi w środowisku standardami". Za takie kompetencje uznaje się „syntezę wiedzy teoretycznej i doświadczenia zawodowego". Biorąc pod uwagę podane w literaturze i przytoczone tu definicje i ich interpretacje oraz definicję kompetencji zawodowych przyjętą przez Kodeks, zauważyć można ich zbieżność, a jednocześnie podkreślanie w Kodeksie tej cechy wiedzy, jaką jest **dezaktualizacja**, a co za tym idzie, uwypuklenie konieczności **nauki przez całe życie**. Zauważyć trzeba zatem, że w Kodeksie wskazano na konieczność posiadania kompetencji zawodowych, nie ograniczając w żaden sposób cza-

[1] A. K. Koźmiński, *Zarządzanie*, w: *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, s. 76.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

sowo tego stanu i wymogu. Oznacza to, że **księgowy zawsze powinien mieć kompetencje zawodowe**, **czyli być zdolnym do wykonywania pracy według określonych standardów obowiązujących w danym momencie pracy zawodowej**. Jest to bardzo ważne stwierdzenie i zawiera w sobie – biorąc pod uwagę dynamikę zmian w rachunkowości i rzeczywistości gospodarczej wymuszającą zmianę standardów rachunkowości i pracy w niej – założenie nieustannego nadążania za zmianami, co w praktyce oznacza nieustanne zdobywanie kwalifikacji, aby w danym momencie móc potwierdzić dysponowanie nimi na pożądanym poziomie. Oczywiście nie każdy księgowy musi podążać za postępem, lecz powinien to czynić, jeśli wymaga tego zakres jego obowiązków. Nie każdy musi, ale to prawdopodobnie będzie skutkować niższą oceną przydatności dla jednostki, gorszym stanowiskiem pracy, niższymi zarobkami, jeśli nie całkowitą utratą pracy, co może być związane się z procesem wdrażania nowych technologii, które zastępują człowieka w wielu obszarach. Nadążanie za rozwojem, potrzebami i zdobywanie wiedzy są o tyle trudne, że niekoniecznie muszą być w porę przewidziane przez księgowego.

Zmiany rachunkowości wynikają z nowych teorii w nauce rachunkowości, dlatego w Kodeksie stwierdzono, że „praca księgowego powinna być zgodna z postępem i dorobkiem nauki rachunkowości i dyscyplin pokrewnych". **Zasada najlepszej wiedzy i metody** stanowi, żeby zrobić coś najlepiej, jak się potrafi, zastosować adekwatne metody i wykorzystać najnowszy stan wiedzy[2]. Nie można jej wykorzystać, jeśli się jej nie zna, dlatego doskonalenie, czyli ciągłe przygotowywanie się do zmiany stanowiska (rozumiane niekoniecznie jako awans, lecz jako zmiana wymagań na danym stanowisku na wyższe) jest konieczne. Wtedy tylko, kiedy księgowy będzie się orientował w aktualnych poglądach i pracach naukowych, pracach różnych organizacji księgowych, będzie mógł odpowiednio przygotować się na zmiany, a także przysposobić do nich jednostkę, w której pracuje. Często bowiem zmiany w nauce skutkują istotnymi zmianami w przepisach, a te przynoszą na przykład przebudowę w ustalaniu rentowności oraz zmiany w innych aspektach działalności jednostki. Przykładem może być również chociażby uregulowanie w rachunkowości takich – do niedawna nowych – obszarów jak leasing, podatek odroczony, rezerwy emerytalne (szczególnie ich zmiany w rachunkowości budżetowej) i partnerstwo publiczno-prywatne. Określenie zasad rachunkowości spowodowało pojawienie się nowych elementów kształtujących podstawowe wielkości ekonomiczne albo usunięcie dowolności postępowania i ujednolicenie możliwego wpływu na wynik finansowy. Minimalistycznym podejściem w stosowaniu tej zasady

[2] G. Myśliwiec, *Zarys etyki*, s. 91.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Kodeksu byłoby zatem śledzenie zmian w przepisach prawa już na etapie projektów aktów prawnych i ocena ich wpływu na rachunkowość jednostki, a w następstwie tego na kompetencje zawodowe poszczególnych pracowników. Przykładem do naśladowania w tym obszarze – znanym i występującym już często w polskiej praktyce – niech będzie wymóg regulacji rachunkowości wobec jednostek sporządzających sprawozdania zgodnie z MSSF dla potrzeb giełdowych, które to jednostki mają ujawnić w sprawozdaniu swoje szacunki co do skutków zastosowania przyjętych przez nie nowych lub zmian obecnych MSSF, mających obowiązywać dopiero w przyszłości. Taki wymóg zmusza jednostki do odpowiednio wczesnego poznania zmian, z reguły na długo zanim zaczną obowiązywać, i przemyślenia skutków ich zastosowania dla sprawozdania finansowego. Jednocześnie może to być przesłanka do zmian w organizacji działu rachunkowości, w tym w zakresie kompetencji lub w planowaniu szkoleń.

Zauważa się również, że **ostatnio rachunkowość przeszła istotną rewolucję z powodu przyjęcia standardów europejskich i komputeryzacji zapisów księgowych**, przez co część księgowych, głównie starszych wiekiem, musiała radykalnie zmienić podejście do wykonywanej pracy[3]. Nie może jednak przerażać surowość, jak się może wydawać, wymogu nieustannego nadążania za zmianami, ponieważ szeroko rozumiane środowisko rachunkowości bierze na siebie odpowiedzialność za poziom pracy księgowych, przygotowując ich na potencjalne zmiany i zapoznając z najnowszymi zmianami regulacji i z dorobkiem nauki. Czyni to między innymi takimi środkami jak czasopisma, branżowe serwisy, informacje e-mailowe, szkolenia, wydawnictwa naukowe, konferencje i seminaria, które informują księgowych o tym, co się dzieje. Księgowy ma za zadanie wybrać i zapoznać się z informacją, która może być mu przydatna. To również może się wydawać trudne wobec dzisiejszego zalewu informacyjnego i nieustannego braku czasu, jednak zauważyć trzeba, że pracując w zespole, księgowy nie musi wszystkiego robić sam. Podział obowiązków i współpraca z innymi może polegać między innymi na wybraniu osoby, która zajmowałaby się tym i przekazywała niezbędną wiedzę innym. Następowałoby zatem dzielenie się wiedzą, która to umiejętność jest niezwykle cenna.

Biorąc pod uwagę obserwowane i zgłaszane trudności w nadążaniu za wymogami standardów rachunkowości, podkreślić trzeba jednak, że praca w zawodzie księgowego wymaga starań o kompetencje i w ostateczności pozostaje rozważenie, czy opłacalne w dłuższej perspektywie jest poświęcenie pewnego czasu na podnoszenie kwalifikacji. Wymawianie się brakiem czasu

[3] Tamże, s. 91 i 92.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

może skutkować niemożliwością wykonywania zadań z powodu braku wystarczających kompetencji. Na to pytanie każdy musi udzielić sobie odpowiedzi, aby móc świadomie kształtować swoją ścieżkę zawodową, nie zaś, by była ona kształtowana niezależnie od woli księgowego przez zbieg różnych zewnętrznych zdarzeń, okoliczności i sytuacji, tłumaczonych jako nieprzewidywalne obciążenie zewnętrzne. Odpowiedź ta powinna paść jednak również w kontekście odpowiedzialności społecznej i poczucia odpowiedzialności za wizerunek zawodu księgowego.

Skoro Kodeks podkreśla przede wszystkim kompetencje zawodowe, należy zatem przyjrzeć się **procesowi zdobywania wiedzy i umiejętności**, czyli edukacji kandydatów na księgowych i doskonalenia zawodowego księgowych. Do podstawowych wytycznych w zakresie organizacji tego procesu należą **Międzynarodowe Standardy Edukacyjne** (MSE, ang: International Education Standards – IES) i **Międzynarodowe Wytyczne Edukacyjne** (MWE, ang: International Education Practice Statements – IEPS) wydane przez Międzynarodową Federację Księgowych (MFK, ang: International Federation of Accountants – IFAC), a konkretnie przez Radę Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych Rachunkowości (RMSER, ang: International Accounting Education Standards Board – IAESB)[4]. Dokumenty te określają tematykę, metody i techniki edukacji. Rada wydaje również artykuły informacyjne dla zawodowych księgowych. Ważnym elementem MSE są Założenia Ramowe, ponieważ przedstawiają takie kwestie jak cel i zakres działań RMSER, rodzaje dokumentów i proces ich tworzenia, koncepcje rozwoju zawodowego, relacje między przygotowaniem a kompetencjami. Same standardy (jest ich siedem) dotyczą kolejno następujących kwestii:

MSE 1: Wymogi wstępne dla kandydatów przystępujących do programu edukacyjnego dla zawodowych księgowych.
MSE 2: Treść programów edukacyjnych dla kandydatów na zawodowych księgowych.
MSE 3: Umiejętności zawodowe i edukacja ogólna.
MSE 4: Wartości, etyka i postawy zawodowe.
MSE 5: Wymogi dotyczące praktyki zawodowej.
MSE 6: Ocena przygotowania i kompetencji zawodowych.
MSE 7: Ustawiczne doskonalenie zawodowe (UZD): program uczenia się przez całe życie i stałego rozwoju kompetencji zawodowych[5].

---

[4] *Międzynarodowe Standardy Edukacyjne*, „Założenia Ramowe Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych IAESB", pkt 4, s. 8.
[5] Tamże.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Z wymienionych tu standardów można odczytać zagadnienia tematyczne, jakie składają się na *program edukacyjny w dziedzinie rachunkowości*. Obejmują one (MSE 2 pkt 12):

- rachunkowość, finanse oraz powiązane zagadnienia;
- wiedzę z dziedziny organizacji i prowadzenia działalności gospodarczej;
- wiedzę i kompetencje z zakresu technologii informacyjnej.

Z kolei *umiejętności* wymagane od zawodowych księgowych (MSE 3 pkt 13) są następujące:

- intelektualne;
- techniczne i funkcjonalne;
- osobiste;
- interpersonalne i komunikacyjne;
- w zakresie organizacji i zarządzania.

Standardy (MSE 4) zakładają, że **podstawy wiedzy o etyce księgowi zdobywają w ramach edukacji ogólnej**, obejmującej zwykle podstawowe informacje na temat zachowań ludzkich, wartości osobistych i społecznych, a w ramach edukacji księgowych należy nadać tym kwestiom pierwszoplanowe miejsce w programach szkoleniowych oraz położyć nacisk na rozwijanie i wpajanie etycznego zachowania. W Polsce miejsce etyki w edukacji ogólnej jest jednak nieistotne; zauważa się ignorowanie problematyki deontologii zawodów biznesowych, etyka w biznesie jest uznawana za przedmiot specjalnościowy i nieobowiązkowy[6]. Standardy (MSE 5) zwracają uwagę na **konieczność odbycia praktyki zawodowej**. Uznają, że początkowe kompetencje nie są wystarczające i dlatego wprowadzają program uczenia się przez całe życie i stałego rozwoju kompetencji zawodowych (MSE 7).

Dnia 17 stycznia 2014 roku RMSER opublikowała *trzy nowe standardy edukacyjne*, mające zastąpić standardy obecnie obowiązujące w odniesieniu do kształcenia zawodowych księgowych[7]. Standardy te obowiązują od lipca 2015 roku.

Opublikowane zostały:

- MSE 2: Wstępne doskonalenie zawodowe – kompetencje techniczne;
- MSE 3: Wstępne doskonalenie zawodowe – umiejętności zawodowe;
- MSE 4: Wstępne doskonalenie zawodowe – wartości.

---

[6] Ł. Sułkowski, *Kształtowanie postaw etycznych w procesie kształcenia na kierunkach biznesowych w Polsce*, w: *Studia ekonomiczne – czy tylko wiedza i umiejętności?*, red. J. Dietl, Z. Sapijaszka, Łódź 2008, s. 96.

[7] http://www.fundacja.edu.pl/organizacja/_referaty/29.pdf (dostęp: 13.07.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

W grudniu 2014 roku RMSER opublikowała MSE 8, dotyczący kompetencji osób zaangażowanych w proces badania sprawozdań finansowych[8].

Każdy z nowo opublikowanych standardów ma na celu wsparcie zarówno organizacji zawodowych księgowych, jak i instytucji z branży edukacyjnej, pracodawców, organów regulacyjnych, a także wszelkich innych zainteresowanych stron wspierających proces nauczania i rozwoju zawodowych księgowych. Standard MSE 2 określa efekty kształcenia w odniesieniu do kompetencji technicznych, jakimi osoby kształcące się powinny dysponować po ukończeniu wstępnego doskonalenia zawodowego. **Kompetencje techniczne** oznaczają umiejętność zastosowania nabytej wiedzy. Standard MSE 3 określa efekty kształcenia w odniesieniu do **umiejętności zawodowych** w przekroju umiejętności intelektualnych, interpersonalnych, organizacyjnych oraz komunikacji. Z kolei MSE 4 określa efekty kształcenia w odniesieniu do **wartości**, **etyki oraz postaw**, jakimi powinien się wykazywać kandydat na zawodowego księgowego po ukończeniu wstępnego doskonalenia zawodowego.

Omówione tu zmiany są rezultatem wieloletniej pracy RMSER w ramach projektu opartego na kluczowych pojęciach mających wyznaczać kierunek prac[9]. Pojęcia te to kompetencje, wstępne doskonalenie zawodowe, ustawiczne doskonalenie zawodowe oraz ocena pomiaru efektywności nauki i kształcenia. Bardzo ważne jest, że dokonano sformułowania rozumienia tych pojęć, ponieważ są one różnie definiowane, jak wskazałam w poprzednim rozdziale. Na potrzeby MSE zatem **kompetencje** będą oznaczać *zdolność wykonywania pracy w konkretnym środowisku pracy, zgodnie z określonym standardem*, i na tę zdolność spełnienia standardów wyznaczonych dla zawodowych księgowych położono szczególny nacisk. Kompetencje przejawiać się mogą poprzez **wiedzę**, **umiejętności** oraz **wartości**, **etykę** i **postawy**, i dlatego podkreśla się, że dopiero odpowiedni poziom tych wszystkich czynników zapewni nabycie kompetencji. Jak zatem można zauważyć, zakres kompetencji nie jest tradycyjny, lecz poszerzony o wymagane obecnie elementy etyki, postaw i wartości[10]. Nauka i doskonalenie, które pozwalają nabyć te podstawowe kompetencje, niezbędne do wykonywania zawodu księgowego, określone zostały przez RMSER jako **wstępne doskonalenie zawodowe**. To doskonalenie obejmuje głównie *kształcenie ogólne, następnie zawodowe, ale także system ocenia-*

---

[8] http://www.ifac.org/publications-resources/ies-8-professional-competence-engagement-partners-responsible-audits-financ-0 (dostęp: 21.02.2015). Wszystkie standardy i informacje o pracach nad nimi znajdują się na: http: //www.ifac.org.

[9] *Propozycje zmian standardów edukacyjnych rachunkowości*, http://www.skwp.pl/Propozycje,zmian,standardow,edukacyjnych,rachunkowosci,8490.html (dostęp: 14.07.2014).

[10] Szerzej zob.: *Narzędzia i praktyka zarządzania*, s. 161–162.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

nia i praktyczne doświadczenie. Zastosowane tu pojęcia nauka i doskonalenie obejmują również trening, wymianę wiedzy i doświadczeń, analizę oraz samodzielne zdobywanie wiedzy.

Nabyte kompetencje, szczególnie w zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej, z reguły nie wystarczają na całe życie zawodowe, istnieje zatem konieczność ustawicznego doskonalenia zawodowego. Ma ono zapewniać rozwój wszystkich elementów kompetencji: wiedzy, umiejętności oraz wartości, zasad etycznych i postaw, a także kompetencji nabytych w ramach wstępnego doskonalenia zawodowego. Obecnie człowiek sam komponuje swoją drogę edukacyjną i zawodową, dobierając te ogniwa, które w danych okolicznościach są według niego najwłaściwsze[11]. Ważne jest zatem, aby system kształcenia ustawicznego zawierał wiele różnych elementów, z których pracownik mógłby korzystać. Oczywiście są pewne **bariery co do możliwości kształcenia ustawicznego** w stosunku do dorosłych i coraz starszych pracowników, a mianowicie: duma, brak pewności siebie, zainteresowania i motywacji, nastawienie do szkolenia, wyobrażenie o sobie[12]. Niemniej jednak wydłuża się okres życia, sprawności intelektualnej i zawodowej, co wymusza wydłużenie oddziaływania edukacyjnego, uwzględniając jednocześnie adekwatność tego oddziaływania do wieku pracownika, jego oczekiwań i możliwości[13]. *Pracownik ciągle ma być kompetentny*. Ponadto podkreślić trzeba, że szkolenie jest potrzebne nawet w okresie przedemerytalnym, a dotyczy finansów, ubezpieczeń, świadczeń i uprawnień związanych z emeryturą, zdrowia, pracy zarobkowej, wolontariatu, źródeł porad i pomocy dla emerytów[14].

Standardy MSE obligują do oceny jakości nauki i doskonalenia i wprowadzają właściwe kryteria tej oceny. Zgodnie z założeniami MSE **ocena nauki i kształcenia następuje w zakresie dwóch aspektów**: **wyników i wkładu w kształcenie**. Ocena wyników to ocena osiągnięć w miejscu pracy, wyników symulacji, egzaminów pisemnych, ale też jest to samoocena pracownika. Z kolei ocena wkładu w kształcenie bierze pod uwagę wymagane zaangażowanie, wyrażone przez poświęcony czas lub zakres tematyczny nauki i kształcenia.

Zasady wykonywania zawodu księgowego w Polsce są określone w u.o.r., a dotyczą głównie prowadzenia ksiąg rachunkowych. Przepisy u.o.r. nie stawiają formalnie żadnych wymogów co do przygotowania zawodowego osób prowadzących rachunkowość, a w szczególności prowadzących księgi rachunkowe. Odnosi się to zarówno do osób zatrudnionych przez jednostkę

---

[11] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 187.
[12] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 247.
[13] Tamże, s. 248.
[14] M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 530.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

gospodarczą prowadzącą swoją rachunkowość, jak i do tych zatrudnionych przez jednostkę gospodarczą, która usługowo świadczy te czynności. Wprowadzone są pewne wymogi jedynie dla osób usługowo prowadzących księgi rachunkowe i w zakresie niedotyczącym kompetencji zawodowych. Po nowelizacji u.o.r., wynikającej z procesu ułatwiania dostępu do wykonywania regulowanych zawodów[15], zatrudnienie osoby uprawnionej do wykonywania czynności z zakresu usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych nie jest już warunkiem wykonywania usługowo takich czynności przez przedsiębiorcę. Nie jest też zatem konieczne posiadanie certyfikatu, wydawanego dotychczas przez ministra finansów, a potwierdzającego odpowiednie przygotowanie merytoryczne. Do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, od 10 sierpnia 2014 roku, wystarczające jest jedynie to, że osoba:

- ma pełną zdolność do czynności prawnych i nie była skazana za przestępstwo przeciw wiarygodności dokumentów, mieniu, obrotowi gospodarczemu, obrotowi pieniędzmi i papierami wartościowymi, za przestępstwo skarbowe oraz za czyn określony w rozdziale 9 u.o.r.;
- jest ubezpieczona od odpowiedzialności cywilnej.

Wymogi dodatkowe sprowadzają się do odbycia co najmniej dwuletniej praktyki zawodowej. Wobec tego zmieniła się również odpowiedzialność karna, która obecnie dotyczy jedynie przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych przez osobę niemającą ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej.

Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, którego jako członka MFK dotyczą MSE wydane przez MFK, wprowadziło w 2009 roku **proces certyfikacji zawodu księgowego**[16]. Wcześniej SKwP poczyniło starania o wprowadzenie terminu zawodu *księgowy* (kod zawodu 331301), który został ujęty w obowiązującej prawnie w Polsce klasyfikacji zawodów i specjalności[17]. Ścieżka edukacyjna przyjętego przez Stowarzyszenie procesu obejmuje **cztery stopnie kształcenia**, prowadzące do zdobycia coraz szerszej wiedzy, ale też wymagające spełnienia warunków wstępnych dla wejścia na każdy stopień. W myśl MSE istotne jest, aby kandydaci na księgowych dysponowali już w momencie przystępowania do poszczególnych etapów pewną wiedzą, umiejętnościami i predyspozycjami, pozwalającymi im na osiągnięcie sukcesów w nauce, egzaminach kwalifikacyjnych oraz podczas odbywania praktyki zawodowej, i to znalazło odzwierciedlenie w ścieżce edukacyjnej SKwP. W MSE przyjmuje się

---

[15] *Ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych*, Dz.U. 2014, poz. 768.

[16] *Uchwała nr 799/127/2012 Zarządu Głównego SKwP z dnia 17 grudnia 2012 r.*, http://www.skwp.pl/files/dk/uchwala799–127–2012.pdf (dostęp: 9.08.2014).

[17] *Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej*.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

założenie, że *im wyższe są wymagania wstępne, tym krótszy jest czas osiągnięcia sukcesu w postaci uzyskania tytułu zawodowego*[18]. Spełnienie tego wstępnego zakresu wymagań kandydaci powinni uzyskać już w trakcie kształcenia na studiach wyższych, dlatego MSE powinny być cenną wskazówką także dla różnych instytucji edukacyjnych, pomagającą określić sposób budowania programów kształcenia z myślą o przyszłych księgowych. Proces certyfikacji SKwP obejmuje **14 modułów edukacyjnych** prowadzących w trakcie ich przechodzenia do uzyskania kolejno czterech stopni – zawodów: I stopień (**księgowy**), II – (**specjalista ds**. **rachunkowości**), III – (**główny księgowy**), IV – (**dyplomowany księgowy**).

Można tu przypomnieć, że w historii rachunkowości w Polsce było już obecne pojęcie księgowego dyplomowanego, a dokładnie „dyplomowanego biegłego księgowego", stanowiące tytuł zawodowy zgodnie z uchwałą Rady Ministrów z 12 maja 1956 roku w sprawie rewizji finansowo-księgowej państwowych jednostek organizacyjnych[19]. Jako ciekawostkę można też potraktować fakt, że zdecydowana większość państw wprowadziła system kształcenia jedno- lub dwustopniowy; Polska ma czterostopniowy, a trzystopniowy przyjęła Australia[20]. Polski proces certyfikacji w pełni spełnia wymogi MSE i współczesnej nauki co do zakresu kompetencji, jakie powinien osiągnąć księgowy. W ramach uzyskiwania każdego z tytułów wymaga się poznania zasad etyki i kształtowania postaw zawodowych oraz podkreśla się wartości związane z zawodem księgowego. Kodeks wskazuje na te wartości jako równoważne z kompetencjami, czego literalnie wymaga kolejny zapis Kodeksu i o czym szerzej będzie mowa w kolejnym podrozdziale.

Wartości moralne w pracy zawodowej

Zgodnie z Kodeksem (pkt III.1.2.) w pracy księgowego:

> [...] równie ważne jak kompetencje zawodowe są wartości moralne, takie jak:
> – uczciwość,

---

[18] U. Drumlak, *Realizacja wytycznych międzynarodowych standardów edukacyjnych dla zawodowych księgowych w wybranych krajach*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Nr 668, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia" 2011, nr 41, s. 79.

[19] Szerzej zob.: *Mała encyklopedia rachunkowości*, red. S. Skrzywan, Warszawa 1959, s. 79–80.

[20] U. Drumlak, *Realizacja wytycznych*, s. 81.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

– wiarygodność,
– obiektywizm,
– uprzejmość,
– szacunek,
– odpowiedzialność społeczna.

O znaczeniu tych wartości dla księgowego informuje już wspomniany MSE 4, który w odniesieniu do wartości, etyki oraz postaw zawodowych określa oczekiwane efekty kształcenia prowadzonego po ukończeniu wstępnego doskonalenia zawodowego. Ich znaczenie nie zostało jednak sprecyzowane ani w Kodeksie, ani w MSE. Z wymienionych w Kodeksie pojęć wiarygodność i obiektywizm, jako pojęcia występujące w rachunkowości, mogą być znane księgowym w związku z cechami informacji w sprawozdaniu finansowym, która powinna być właśnie wiarygodna i obiektywnie zaprezentowana. Niestety, okazuje się, że należałoby mówić, że tylko mogą być znane, a nie są znane, co potwierdzają opinie, że księgowy w małym przedsiębiorstwie zajmuje się tworzeniem wiernego i rzetelnego obrazu jednostki tylko wtedy, kiedy nie przeszkadza mu to w prowadzeniu rozliczeń podatkowych, rozliczeń z innych tytułów publicznoprawnych, głównie ubezpieczeń społecznych, co jest jego podstawowym zadaniem[21]. Teraz, mówiąc o etyce, zastosowanie tych cech jest dużo szersze. Można spróbować określić te pojęcia, choćby opierając się na ich definicjach w *Słowniku języka polskiego*:

– **uczciwość** oznacza prawość, rzetelność i sumienność;
– **wiarygodność** to pewność i autentyczność;
– **obiektywizm** jest bezstronnością, neutralnością, postawą pozbawioną uprzedzeń lub przesądów;
– **uprzejmość** obejmuje grzeczność, usłużność, życzliwy stosunek;
– **szacunek** oznacza poszanowanie, poważanie, uznanie;
– **odpowiedzialność** to moralny obowiązek odpowiadania za swoje czyny i ponoszenia prawnie przewidzianych konsekwencji zachowania.

Warto dodać, że można mówić o odpowiedzialności gospodarczej związanej z ryzykiem przedsiębiorcy, o odpowiedzialności społecznej za sprawy gospodarcze, związanej z dobrem wspólnym, a także o odpowiedzialności moralnej w sferze gospodarczej, dotyczącej sfery cnót gospodarczych i obowiązków wynikających z posiadania[22]. Odpowiedzialność w tradycyjnej etyce polega na tym, że pielęgnujący ją ludzie nie sprawiają zawodu i są zawsze

[21] M. Cieślak, *Podejście etyczne*, s. 66.
[22] J. Majka, *Rozważania*, s. 236.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

gotowi do ponoszenia konsekwencji swoich czynów, a we współczesnej etyce jest rdzeniem doświadczenia moralnego każdego człowieka[23].

Podkreślić trzeba *różnicę pomiędzy odpowiedzialnością społeczną a zakresem odpowiedzialności księgowego na danym stanowisku pracy*. Zakres ten powinien wynikać z opisu stanowiska pracy, który powinien zawierać ponadto: tytuł służbowy, obowiązki i usytuowanie w schemacie organizacyjnym[24]. O opisie stanowiska była już mowa w poprzednim podrozdziale. Odpowiedzialność społeczna nie musi być wpisana w ten zakres, ale mimo to ciąży na księgowym właśnie w związku z przyjętymi zasadami etyki w rachunkowości. Mówi się, że **odpowiedzialny jest ten**, **kto pracuje wszędzie i zawsze najlepiej jak potrafi**, **stając odważnie po stronie swoich partnerów**, **zleceniodawców i nie zdradzając ich**[25]. Tym samym odpowiedzialność łączy się z takimi pojęciami jak odwaga, lojalność, bezstronność, rzetelność, prawdomówność[26]. Przykładem odpowiedzialnego zachowania może być to, że rzetelny fachowiec nie powinien podejmować się prac w czasie krótszym niż niezbędny, ponieważ rośnie wtedy ryzyko popełnienia błędu[27].

W literaturze wskazuje się na *trzy warunki odpowiedzialności*, którymi są istnienie społecznego lub moralnego prawa, do którego intencje lub konsekwencje czynów będą odnoszone, założenie, że osoba jest wolna, oraz że czyn został dokonany przez osobę poczytalną[28]. Odpowiedzialność moralna nie byłaby potrzebna, gdyby interes własny był zgodny z dobrem wspólnym, jednak niestety tak nie jest[29]. To zaś uzasadnia potrzebę jednakowego szacunku dla wszystkich osób, który uważa się za niezbędny szczególnie w sytuacji podejmowania decyzji przez organizację. Poczucie obciążenia odpowiedzialnością za wykonywaną pracę maleje wraz ze wzrostem poczucia kompetencji pracownika, ponieważ im większe ma on kompetencje, tym większe jest jego przekonanie o poprawności wykonywanej pracy[30].

Odpowiedzialność, jako wyznacznik postawy pracownika wobec pracy, dotyczy nie tylko odpowiedzialności za samego siebie jako uczestnika procesu pracy, lecz także współpracowników, proces pracy, jego przebieg, organizację, czas trwania, końcowe rezultaty pracy i ich konsekwencje, jakość

---

[23] W. Furmanek, *Podstawy*, s. 254.
[24] J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, s. 619.
[25] G. Myśliwiec, *Zarys etyki*, s. 15.
[26] Tamże.
[27] Tamże, s. 92.
[28] Ł. Zaorski-Sikora, *Etyka w biznesie*, s. 39.
[29] Tamże, s. 53.
[30] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 135.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

pracy, ewaluację procesu, koszty materialne i konsekwencje podejmowanych działań[31].

Mówiąc o odpowiedzialności społecznej, odpowiedzialności związanej z dobrem wspólnym, przypomnieć należy, że **złe zachowania osób zajmujących się rachunkowością uznawane są zazwyczaj za złe działanie rachunkowości**[32].

Wymagany poziom kompetencji

Według Kodeksu (pkt III.1.3.), „odpowiednie kompetencje to takie, które odpowiadają pełnionej funkcji" oraz „każda funkcja wymaga określonych kompetencji". Sformułowany jest w nim postulat, że każda funkcja wymaga osiągnięcia takiego poziomu kompetencji, który zapewni wysoką jakość wykonywanej pracy i profesjonalizm. Konieczne jest zatem kolejno:

- **rozpoznanie potrzeb** związanych z daną funkcją w zakresie kompetencji zawodowych, czyli jaka wiedza, umiejętności, doświadczenie, wartości, zasady, postawy są właściwe dla niej;
- **określenie kryteriów oceny** jakości i profesjonalizmu, formalnych wymagań edukacyjnych, kursów, uprawnień, certyfikatów, technik, metod, lat pracy, pewnych cech jakościowych, takich jak analityczny umysł, cech wykonywanych zadań, takich jak terminowość, systematyczność;
- **rozpoznanie własnego poziomu kompetencji** w kontekście wymienionych tu dwóch elementów;
- **porównanie** tych dwóch poziomów ze sobą, wyciągnięcie wniosków co do zgodności;
- **wyciągnięcie wniosków** i podjęcie decyzji co do możliwości uzupełnienia kompetencji.

Postępowanie to wymaga umiejętności oceniania, w tym dokonywania samooceny. **Ocena to wewnętrzny lub zewnętrzny system informacji dodatnich lub ujemnych**, **dotyczących zewnętrznych lub wewnętrznych możliwości lub wartości istniejących w sytuacji zadaniowej**[33]. Jak wcześniej wspomniałam, umiejętności te powinny być wypracowywane już w trakcie

---

[31] Tamże, s. 43.
[32] M. Cieślak, *Podejście etyczne*, s. 5.
[33] K. Kmiecik-Baran, *Informacje oceniające*, s. 20.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

edukacji ogólnej, odpowiednio wczesnej, nawet na poziomie szkoły podstawowej, tak aby wykonując zawód, móc się już sprawnie nimi posługiwać. Oczywiście może być tak, że tę potrzebę podniesienia poziomu kompetencji zakomunikuje pracownikowi pracodawca w postaci wniosków z oceny pracowniczej, jednak wtedy może być już za późno na odpowiednią reakcję. **Ocenianie** polega na wartościowaniu cech osobowych, postaw, zachowań oraz poziomu wykonywania zleceń[34]. Systematyczna sformalizowana ocena pracy prowadzi do stwierdzenia, kto zasługuje na awans i podwyżkę, ale też kto potrzebuje dalszego przeszkolenia[35]. **Awans** rozumiany jest jako powierzenie pracownikowi stanowiska ulokowanego wyżej w strukturze formalnej[36]. Z jednej strony jest uznaniem godności osoby, z drugiej – rozszerzeniem możliwości jej działania, rozwoju, zakresu oddziaływania społecznego. Dlatego awansować powinna tylko ta osoba, która dojrzała w swoim rozwoju do tego, aby powierzyć jej nowe szersze zadania, warunkiem czego są odpowiednie kompetencje[37]. Wobec tego *normalną drogą do awansu jest nauka, praca nad charakterem, solidna i uczciwa praca, mająca pokazać, że pracownik sprawdził się w dotychczasowym wymiarze obowiązków, rozwijanie zdolności do inicjatywy, gotowość podejmowania odpowiedzialności i dojrzałość w tym zakresie, czyli ogólnie mówiąc, praca nad sobą*[38]. Może się jednak okazać, że skutkiem oceny będzie **degradacja** lub zmiana zakresu obowiązków pracownika, a nawet zwolnienie z pracy, ponieważ jednostka nie ma środków na przeszkolenie i przyjmuje rozwiązanie w postaci zatrudnienia nowego pracownika o niezbędnych kompetencjach. Może też wystąpić sprzeczność wniosków oceny i samooceny. Warto mieć świadomość wpływu takiej rozbieżności na zachowanie pracownika, kiedy to zewnętrzne informacje oceniające posiadane przez pracownika są odmienne od jego samooceny[39]. Reakcją powinna być chęć uzgodnienia tych dwóch informacji i usunięcia **dysonansu poznawczego**. Zgodnie z teorią Festingera osoby w sytuacji dysonansu poznawczego odrzucają informacje zewnętrzne, a zgodnie z teorią poczucia własnej wartości, informacje pozytywne będą przyjmowane częściej niż negatywne[40]. Nie zawsze zatem pozyskanie przez pracownika informacji o ocenie zewnętrznej doprowadzi do właściwej reakcji. Skoro jednak ocena może być traktowana jako element struktury poznawczej człowieka albo może być elementem sy-

---

[34] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 171.
[35] J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, s. 628.
[36] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 237.
[37] J. Majka, *Rozważania*, s. 193.
[38] Tamże, s. 194.
[39] K. Kmiecik-Baran, *Informacje oceniające*, s. 22.
[40] Tamże, s. 24.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

tuacji, czyli znajdować się na zewnątrz człowieka[41], to wydaje się, że warto wziąć pod uwagę obydwa te elementy i postarać się, aby wystąpiły one w tym samym czasie i zakresie. Oba niosą pewien zakres informacji, które mogą udoskonalić pracownika. O ile na przeprowadzenie oceny zewnętrznej – termin, częstotliwość, jakość – księgowy jako pracownik może mieć niewielki wpływ, to element samooceny może sam dopracować i stosować.

Omówiona tu zasada porusza ponadto ważne kwestie dotyczące określenia wymaganego poziomu kompetencji. Zgodnie z Kodeksem jest to „taki poziom, który zapewni wysoką jakość wykonywanej pracy i profesjonalizm". Jak wspomniałam, jakość pracy można – z jednej strony – oceniać, biorąc pod uwagę między innymi sprawność, skuteczność i ekonomizację działania, z drugiej zaś – motywację. Zapewnienie wysokiej jakości pracy ma nastąpić poprzez odpowiednie kompetencje, zatem, biorąc pod uwagę definicję jakości, okazuje się, że kompetencje te mają być obecne zarówno w sferze ekonomicznej, jak i moralnej. Odpowiada to dokładnie temu, o czym była mowa wcześniej odnośnie do zakresu kompetencji. Można zatem stwierdzić, że opisane w Kodeksie wymagania w zakresie kompetencji zawodowych pozwalają teoretycznie osiągnąć wymaganą jakość pracy, ponieważ obejmują **obie sfery jakości**: **prakseologiczną i etyczno-moralną**.

Zapewnienie wysokiej jakości pracy ma prowadzić do **profesjonalizmu**. Ten odnosi się do procesu wytwarzania coraz bardziej wyspecjalizowanych i lepiej wykształconych w swojej dziedzinie członków organizacji[42]. Podnoszenie poziomu profesjonalizmu to zapewnienie dostępu do szkoleń, ale potrzebne jest również zorganizowanie pracy w taki sposób, aby stanowiska pracy umożliwiały uczenie się i poszerzanie lub pogłębianie kompetencji, ponieważ to praktyka, wraz z odpowiedzialnością z nią związaną, pozwala na przyswajanie nowych kompetencji[43]. Dzisiaj pracownik powinien myśleć kategoriami przyszłości, czyli być przygotowany na zmiany, jakie może przynieść przyszłość, na nowe wyzwania[44].

---

[41] Tamże, s. 7.

[42] J. Woźniczko, *Krajowe konteksty instytucjonalne a społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw*, w: *Oblicza społecznej odpowiedzialności*, s. 84.

[43] D. Thierry, Ch. Sauret, N. Monod, *Zatrudnienie i kompetencje w przedsiębiorstwie w procesach zmian*, Warszawa 1994, s. 77.

[44] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 241.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Identyfikacja zakresu kompetencji zawodowych

Dzisiejsza rzeczywistość gospodarcza, w tym wymagany zakres sprawozdania finansowego i dopuszczalne sposoby wyceny, a także warunki obejmujące relacje z interesariuszami i aspekty techniczno-organizacyjne działania księgowych, powodują, że *znajomość rachunkowości w wąskim zakresie jest niewystarczająca*. Ponieważ tradycyjne podejście do edukacji i praktyki rachunkowości skupia się raczej na technikach, a nie jest wystarczające w zakresie odpowiedzi na pytania o wartości i moralność, zauważa się, że księgowym brakuje w życiu zawodowym umiejętności lub wrażliwości identyfikowania i radzenia sobie z problemami etycznymi[45].

Na potrzebę poznania wielu zagadnień z dziedzin pokrewnych rachunkowości odpowiadał już zarówno dotychczasowy, uchylony proces egzaminowania przy zdobywaniu uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, jak i zakres kształcenia na studiach. Zakres wiedzy wymaganej na egzaminie sprawdzającym kwalifikacje osób ubiegających się o certyfikat księgowy obejmował zagadnienia z następujących dziedzin (art. 76e u.o.r. przed nowelizacją z 2013 roku):

1. Rachunkowość.
2. Prawo podatkowe.
3. Ubezpieczenia społeczne.
4. Podstawy prawa cywilnego i gospodarczego.

Jak z tego wynika, dziedziny pokrewne nie wyczerpują zakresu wymagań stawianych księgowym w praktyce. W procesie certyfikacji SKwP zakres ten jest szerszy i w zależności od stopnia certyfikacji obejmuje:

I stopień – Podstawy rachunkowości z elementami etyki zawodowej.

II stopień – Rachunkowość z elementami etyki zawodowej. Zagadnienia prawa gospodarczego, prawa pracy i prawa cywilnego. Zagadnienia z prawa podatkowego (cz. I).

III stopień – Zaawansowana rachunkowość finansowa z elementami etyki. Sprawozdawczość finansowa i analiza. Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Finanse. Prawo i podatki (cz. II). Technologia informacji.

IV stopień – Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej. Konsolidacja sprawozdań finansowych. Rachunkowość w szczególnych sytuacjach z elementami etyki zawodowej. Elementy wiedzy na temat organizacji i biznesu[46].

---

[45] M. Cieślak, *Podejście etyczne*, s. 190.

[46] http://www.dk.skwp.pl/Certyfikacja,prezentacja,5877.html (dostęp: 13.07.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Warte podkreślenia jest też – wobec niezwykle szerokiego zakresu wiedzy wymaganej od księgowego – zastosowanie **zasady proporcjonalności** w ścieżce edukacyjnej SKwP[47]. Zatem *dziedziny pokrewne do rachunkowości to: prawo, finanse, analiza finansowa, organizacja, a ponadto technologia informacji*. Zauważyć można brak takich dziedzin jak statystyka i rynki finansowe, których elementy są obecnie często wykorzystywane w rachunkowości, a także brak zagadnień z takich obszarów jak filozofia, psychologia, socjologia, zarządzanie. Jest to o tyle ważne, że III i IV stopień certyfikacji przygotowuje do pracy na samodzielnych i decyzyjnych stanowiskach, gdzie odbywa się zarządzanie pracownikami i gdzie relacje zawodowe znacząco wykraczają poza zwykłą współpracę z innymi księgowymi. Jest to też ważne ze względu na fakt, że kształcenie w szkołach wyższych ekonomicznych również nie zawsze obejmuje te kwestie. Nierzadko zdobycie tej wiedzy wymagałoby połączenia co najmniej dwóch kierunków studiów. Obszary te, traktowane z mniejszą uwagą niż sama rachunkowość i podatki, powinny też być przypominane w trakcie procesu ustawicznego szkolenia obligatoryjnego, i rzeczywiście szkolenia zalecane przez SKwP w ramach ustawicznego doskonalenia zawodowego obejmują między innymi tematykę nowoczesnych narzędzi zarządzania firmą, w tym w szczególności roli księgowego, oraz zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie i roli rachunkowości, a także dylematów etycznych księgowego[48].

Istnieją poglądy, mówiące, że **współcześnie jest potrzeba kształcenia człowieka neorenesansowego**, **wyposażenia absolwentów w kompetencje społeczno-psychologiczne**, **zerwania z „dydaktyką pamięci" na rzecz „dydaktyki myślenia" i stałego rozwijania procesów samokształceniowych**[49]. Formułowane są poglądy, że w miarę różnicowania się świata pod względem aksjologicznym i zanikania jasnych kryteriów w wartościowaniu zjawisk i wydarzeń wzrasta znaczenie edukacji intelektualnej i filozoficznej, która przygotowuje do działania w sytuacjach o niejasnych oszacowaniach poznawczo-etycznych[50]. Twierdzi się, że **holistyczna edukacja** wzmacnia współpracę zamiast współzawodnictwa, docenia rozwijanie zdolności radzenia sobie ze stresem oraz wieloaspektowej, w tym emocjonalnej i duchowej, inteligencji

---

[47] Na temat zasady proporcjonaloności i wymagań edukacyjnych zob.: M. Garstka, *Wymagania edukacyjne i etyczne wobec zawodu księgowego*, w: *Wybrane aspekty z rachunkowości i sprawozdawczości finansowej*, red. Z. Głodek, M. Trocka, Gorzów Wielkopolski 2014, s. 29–40

[48] http://www.dk.skwp.pl/Ustawiczne,doskonalenie,zawodowe,9694.html (dostęp: 13.07. 2014).

[49] S. Konarski, *Wprowadzenie*, s. 19.

[50] W. Furmanek, *Podstawy*, s. 401.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

człowieka[51]. W przypadku księgowych warto zwrócić szczególną uwagę właśnie na te kwestie, bo nie są one odpowiednio reprezentowane. Na przykład wiele osób rozpoznaje wpływ stresu na psychikę i organizm dopiero po wyraźnych objawach chorobowych, a opanowanie stresu wymaga poznania jego źródeł[52]. Zespół działań umożliwiających radzenie sobie ze stresem to uzyskanie kontroli nad ciałem, postępowaniem i psychiką, co może odbywać się poprzez uodpornienie, czyli podniesienie poziomu stresora lub znieczulenia, a więc osłabienie intensywności reakcji na stres[53]. Pomoc przedsiębiorstwa w zwalczaniu stresu może polegać między innymi na właściwym określeniu roli pracowniczej, doskonaleniu organizacji pracy, warunków środowiska pracy, poszerzaniu partycypacji i dokonywaniu regularnych ocen pracowników oraz stwarzaniu „zdrowego" systemu awansowania[54]. Ponadto w walce ze stresem pomaga dążenie do własnego rozwoju, poszerzanie wiedzy, umiejętności, staranie się o bycie niezależnym, uzbrojenie się w cierpliwość i szanowanie poglądów innych[55]. Konieczność zmiany spojrzenia na kształcenie księgowych sugerują badania dotyczące rozwoju moralnego profesji księgowych, mówiące, że **większość księgowych nie rozwija się moralnie ponad średni poziom rozwoju** – poziom konwencjonalny (według opisanej wcześniej trzypoziomowej teorii rozwoju moralnego Lawrence'a Kohlberga), zorientowany na uzyskanie aprobaty społecznej, podczas gdy większość wykształconych grup osiąga wyższy poziom, oparty na zasadach moralnych i ideałach[56]. Jednakże już nawet przynależność do tej grupy zawodowej osób znajdujących się na konwencjonalnym poziomie rozwoju moralnego wyzwala reakcję utożsamiania się z działaniami grupy, solidarność, lojalność, przynosi księgowym korzyści, nawet jeśli nie identyfikują się z grupą[57].

Kończąc tę część rozważań, podkreślić trzeba, że obecnie sukces mogą osiągnąć ci pracownicy, którzy potrafią wykorzystać wiedzę z różnych dziedzin, kompilować ją i dlatego należy ich wyposażać w nową wiedzę, kwalifikacje i umiejętności[58].

Jak już wspomniałam, według Kodeksu równie ważne jak kompetencje zawodowe są wartości moralne. Jednak kompetencje muszą osiągnąć wy-

---

[51] M. Iwicka, *O potrzebie nowej filozofii edukacyjnej*, w: *Kompetencje społeczno-psychologiczne*, s. 9.
[52] J. Penc, *Nowoczesne kierowanie ludźmi*, s. 268.
[53] Tamże.
[54] Tamże, s. 269.
[55] Tamże, s. 274.
[56] M. Cieślak, *Podejście etyczne*, s. 201.
[57] B. Klimczak, *Uczestnictwo*, s. 104.
[58] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 234.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

magany poziom. W punkcie III.1.1.4. Kodeksu wskazano, że „kompetencje zawodowe obejmują nie tylko wiedzę i umiejętności z zakresu rachunkowości i dyscyplin pokrewnych, ale także z zakresu etyki i właściwych postaw zawodowych". Oznacza to, że **kompetencje etyczne też powinny osiągnąć wymagany poziom**. Odpowiada na to program certyfikacji, który na każdym stopniu przewiduje szkolenie z rachunkowości z elementami etyki zawodowej. Trzeba pamiętać jednak, że poznanie pewnego zakresu teorii z obszaru etyki, wąskiego, jeśli chodzi o program zajęć SKwP, jest niezbędne, lecz absolutnie nie jest wystarczające do rozwoju etycznego i spełnienia wymagań opisanych w poprzednim punkcie Kodeksu o pożądanym poziomie kompetencji etycznych. Etyki najlepiej uczy się w praktyce, dlatego znalezienie **autorytetu moralnego** będzie w tym z pewnością bardzo pomocne. O taki autorytet jednak może być dziś trudno ze względu na wspomniany niski poziom rozwoju moralnego księgowych. Natomiast podejmowanie refleksji nad postępowaniem swoim i innych samo w sobie jest już taką nauką, o czym już była mowa. Twierdzi się, że umiejętność rozwiązywania dylematów etycznych nie istnieje, więc nie da się jej nauczyć[59], ale można nabrać w tym zakresie wyobrażenia i wzbogacić swoją świadomość. Najpierw trzeba nauczyć się identyfikować te dylematy, trzeba stawiać pytania. Osoba, która prawidłowo rozpoznała problem moralny i dokonała oceny moralnej tego działania, staje przed dylematem o podłożu moralnym, który dotyczy interesów. Przejście od określania intencji i motywacji do działania jest wyborem między wykonaniem lub niewykonaniem obowiązku i jest to już wybór moralny[60]. **Odwaga etyczna**, polegająca na konsekwentnym stosowaniu standardów etycznych, występuje na dalszych etapach rozwoju. Tu zaś, w rozpoznawaniu dylematów i stawianiu pytań, ważną rolę może odegrać stworzony przez SKwP **Bank Dylematów Etycznych**, czyli zbiór opisów przypadków ukazujących sytuacje, w których osoba zajmująca się rachunkowością stoi przed dylematem etycznym. **Dylematem jest sytuacja zagrożenia naruszenia zasad Kodeksu**. Dylematy ukazują, jak dochodzi do naruszenia zasad. Bank Dylematów Etycznych z 2011 roku opisał osiem takich przypadków[61]. Dylematy opublikował również w 2011 roku Komitet Konsultacyjny Organizacji Księgowych Wielkiej Brytanii i Irlandii (KKOK, ang: Consultative Committee of Accountancy Bodies – CCAB) w opracowaniu *Dylematy etyczne CCAB – studia przypadków*. Stowarzyszenie przetłumaczyło tekst publikacji KKOK i upubliczniło

[59] A. MacIntyre, *Etyka i polityka*, Warszawa 2009, s. 153.
[60] B. Klimczak, *Uczestnictwo*, s. 104.
[61] *Bank Dylematów Etycznych*, Warszawa 2011, www.skwp.pl (dostęp: 28.07.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

w Polsce w 2012 roku[62]. Warto przeczytać opis dylematów i spróbować odpowiedzieć na proste pytania: Jak ja bym się zachował w sytuacji osoby X? Co bym doradził osobie Y? Jakie są możliwości działania postaci Z? Jak oceniam postępowanie poszczególnych bohaterów sytuacji? Potem można spróbować odpowiedzieć na trudniejsze pytanie o przyczyny takiego stanowiska: Co kieruje mną w wyborze takiego a nie innego rozwiązania? Jakie wartości mi przyświecają? Jakich wartości ode mnie wymaga środowisko w tej sytuacji? Czy łamię swoim wyborem którąś z zasad Kodeksu? Przeprowadzanie choćby takiego podstawowego procesu myślowego pobudza do aktywności i szukania prawdy o sobie, pozwala też inaczej spojrzeć na zachowania innych osób.

[62] *Dylematy etyczne CCAB – studia przypadków*, Warszawa 2011, www.skwp.pl (dostęp: 19.07.2014). Oryginalny tekst znajduje się na stronie www.ccab.org.uk/reports.php (dostęp: 19.07.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Szczególne aspekty wysokiej jakości pracy

Nauka trwająca całe życie zawodowe

Według Kodeksu w otoczeniu księgowego następują zmiany, które powodują, że „nieodzowne jest doskonalenie zawodowe następujące w ciągu całego życia zawodowego". Już na początku rozważań o kompetencjach zdefiniowano pojęcie doskonalenia jako procesu prowadzącego do rozwijania umiejętności potrzebnych w przyszłej pracy, w odróżnieniu od szkolenia, które służy utrzymaniu lub podwyższeniu wydajności na obecnym stanowisku. Oczywiście Kodeks wymaga jednego i drugiego, czyli utrzymania kompetencji na obecnym stanowisku, jak też dostosowywania ich do ustawicznych zmian w rachunkowości. W tym podrozdziale zwrócono uwagę na kwestię doskonalenia zawodowego w kontekście przyszłych potrzeb stawianych księgowemu, w kontekście zmian zachodzących w otoczeniu, wpływających na opis wymagań wobec danego stanowiska pracy. Nie jest to potrzeba tylko rachunkowości i tylko zawodu księgowego. W literaturze wspomina się, że **obecnie największe szanse życiowe pojawiają się przed ludźmi wykształconymi**, **a zdobywanie wiedzy i umiejętności staje się koniecznością i aby sprostać wymaganiom rynku pracy**, **trzeba permanentnie się kształcić**[1]. Z tego powodu już u uczących się powinna być kształtowana systematycznie gotowość do ustawicznego samokształcenia zawodowego przez całe życie, ponieważ tylko pod takim warunkiem działalność współczesnego pracownika może nadążać za zmianą postępu socjalnego i naukowo-technicznego, nowymi wymaganiami produkcji, nowatorstwem w treści i charakterze pracy[2]. Okazuje się, że kształcenie zawodowe, które bardzo mocno warunkuje rozwój zawodowy, nie jest już dzisiaj fazą edukacji usytuowaną pomiędzy fazą kształcenia ogólnego a pracą zawodową, lecz występuje w różnych okresach życia i w różnych formach kształcenia[3].

Na rozwój zawodowy pracownika istotnie wpływa **środowisko**, w jakim pracuje on i żyje, oraz jego otoczenie. Układ wszystkich elementów otocze-

---

1 Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 236.
2 *Jakość ustawicznej edukacji*, s. 95.
3 Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 189.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

nia, z którymi człowiek pozostaje we wzajemnych stosunkach i które odzwierciedlają się w jego świadomości, a co za tym idzie, mają znaczenie dla jego postępowania i zachowań, określany jest terminem środowisko[4]. Jest ono elementem uwarunkowań społecznych rozwoju zawodowego, czyli takich, które są obiektywne, bo niezależne od jednostki i – co wymaga podkreślenia – w przypadku każdej jednostki komponują się inaczej, w indywidualny sposób[5]. Wymienia się zatem jako pierwsze **środowisko rodzinne** i podkreśla się, że początek doświadczaniu pracy daje środowisko domu rodzinnego. Nadrzędny wpływ na rozwój zawodowy człowieka mają szersze uwarunkowania, w których oddziałuje to środowisko, a są to uwarunkowania: geograficzne, kulturowe, czasowe i prawne[6].

Środowisko pracy może mieć istotny wpływ na fizyczne wymagania pracy i możliwości jej realizacji, może określać ryzyko, jakie wiąże się z pracą[7]. Środowisko pracy – aktywizujące, wspomagające, inspirujące – zapewnia doświadczenia determinujące sposób, w jaki ludzie traktują i realizują swoje role[8]. Układ wzajemnych stosunków między człowiekiem a otoczeniem nazywa się sytuacją[9]. Elementy otoczenia to rzeczy i ludzie, które właśnie podlegają zmianom, a w następstwie tego człowiek dokonuje różnych zmian: albo zmienia siebie, albo wpływa na zmiany otoczenia. Zmiany te mają różną siłę i zakres. Dotyczyć mogą między innymi kompetencji zawodowych. Wobec tego przy zdobywaniu i aktualizowaniu kompetencji osoba zajmująca się rachunkowością wypracowuje nawyk dociekliwego uczenia się, który będzie jej potrzebny przez całe życie. Ponieważ ludzie pracują przez większość życia, zmieniając niejednokrotnie miejsce i rodzaj pracy, gotowość do ciągłej nauki i nieustannego kształcenia się jest czynnikiem niezbędnym do pozostania przez cały ten czas na rynku pracy[10].

Elementem czynników społecznych warunkujących rozwój zawodowy pracownika jest system szkolny, z jakiego może on korzystać, który oddziałuje poprzez dostępność, czyli istniejące możliwości wyboru oferty edukacyjnej, i jakość, rozumianą jako poziom nabywanych dzięki uczestniczeniu w tym systemie dyspozycji instrumentalnych, ale też wychowawczych, z których z kolei wypływa odpowiedzialność pracownicza i identyfikacja z nabywanym zawodem. Szkolenie i doskonalenie są elementami gospodarowania zasobami

---

4 W. Furmanek, *Podstawy*, s. 59.
5 Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 27 i 29.
6 Tamże, s. 29.
7 *Narzędzia i praktyka zarządzania*, s. 34.
8 M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 304.
9 W. Furmanek, *Podstawy*, s. 60.
10 J. Wieczorek, *Efektywne zarządzanie*, s. 91.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

ludzkimi, które obejmuje ponadto rekrutację i dobór członków organizacji[11]. Szkolenie i doskonalenie zawodowe powinny być obecne w każdym podmiocie, ponieważ są elementem procesu kadrowego, i to właśnie szkolenie jest sposobem, w jaki organizacja może wywołać **proces uczenia się**, czyli tworzenia nowej wiedzy, umiejętności i zdolności[12]. Proces ten obejmuje *trzy fazy: przygotowawczą, realizacyjną i kontrolną*, i to w fazie realizacyjnej wyróżnia się sferę rozwoju pracowników, a tam wskazuje się na szkolenie i doskonalenie[13]. Wiedza i umiejętności są obecnie wartością ekonomiczną, dlatego stwierdza się, że zarówno kadra kierownicza, jak i pracownicy rozumieją potrzebę podnoszenia kwalifikacji[14]. W celu zaspokojenia tej potrzeby konieczne jest jednak przede wszystkim **rozpoznanie potrzeb szkoleniowych**. Do tego posłużyć mogą takie narzędzia jak oceny efektywności pracy, analiza wymagań stanowiska, analiza organizacyjna i przegląd zasobów[15]. Cenne jest badanie opinii pracowników, bo często – mimo wysokiego ryzyka subiektywizmu – to właśnie one są jedynym rzetelnym źródłem wiedzy na temat nie tylko potrzeb, lecz także oceny, jaką pracownicy wystawiają pracodawcy[16]. Kształcenie i rozwój to elementy systemu personalnego[17]. Zastąpiły pojęcie rozwoju zasobów ludzkich, podkreślając znaczenie zaoferowania przez pracodawcę możliwości uczenia się dla rozwoju przy wsparciu tego procesu przez firmę, w miejsce dotychczasowego traktowania pracowników jedynie jako odbiorców wskazanych przez firmę szkoleń[18]. Kształcenie i rozwój mają na celu uzupełnienie wiedzy niezbędnej do wykonywania zadań na zajmowanym właśnie stanowisku, ale jest to też rozwój dodatkowej wiedzy, umiejętności i kompetencji pod kątem awansu lub innych zmian organizacyjnych. Jednocześnie te elementy mogą również wpłynąć na poszerzenie horyzontów i rozwijanie korzystnych cech, na przykład przedsiębiorczości. Dzięki temu pracownik może się zmienić na korzyść nie tylko we własnej ocenie, lecz także w oczach innych[19]. W końcu trzeba wiedzieć, że działania te same w sobie mogą być nagrodą dla pracownika, co nada im dodatkowe znaczenie. Uczenie

---

[11] J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, s. 611.
[12] M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 575.
[13] E. Kuczmera-Ludwiczyńska, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, w: *Podstawy organizacji*, s. 97.
[14] W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 68.
[15] E. Kuczmera-Ludwiczyńska, *Zarządzanie*, s. 109.
[16] *Narzędzia i praktyka zarządzania*, s. 189.
[17] M. Kostera, S. Kownacki, *Zarządzanie potencjałem społecznym organizacji*, w: *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, s. 449.
[18] M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 563.
[19] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 257.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

się i rozwój przez edukację i doświadczenia rozwojowe pozwalają nabywać i rozwijać wiedzę, umiejętności i zdolności, a także kształtować zachowania i postawy odpowiednio do potrzeb organizacji[20]. Uczenie się i rozwój mają wiele zalet, ponieważ między innymi zwiększają zasób umiejętności, podwyższają poziom kompetencji, zachęcają do samodzielnego aktywnego szukania możliwości zdobycia wiedzy i umiejętności, ale – co jest równie warte podkreślenia – tworzą też atmosferę, w której ten proces uczenia się jest rozwijany[21].

Nakłady na szkolenie i doskonalenie budują **kapitał ludzki**[22]. Według literatury kapitał ludzki obejmuje kapitał intelektualny, uznawany za wiodący, kapitał społeczny i kapitał emocjonalny, a zadaniem menedżera jest harmonijne rozwijanie wszystkich trzech i odnawianie ich[23]. Wyróżnia się jeszcze kapitał organizacji, rozumiany z kolei jako zinstytucjonalizowana wiedza należąca do organizacji, powstała dzięki wymienionym tu kapitałom[24]. Najbardziej w ulegającym zmianom świecie starzeje się kapitał intelektualny i wobec tego to on powinien być najszybciej odnawiany. W wielu organizacjach inwestycje w kapitał ludzki są jeszcze cały czas postrzegane przez pryzmat zbędnych kosztów, najmniej koniecznych, ponoszonych w ostatniej kolejności[25]. Tymczasem rozwój i doskonalenie pracowników, oprócz funkcji motywacyjnej, o której wspomniałam, to jeden ze sposobów zdobywania wiedzy przez całe przedsiębiorstwo jako organizację, który może się przyczyniać także do wzrostu tak dziś cenionej innowacyjności w przedsiębiorstwie i wprowadzania usprawnień[26]. Oczywiście ta **innowacyjność** może być różnego rodzaju: oryginalna lub nieoryginalna, ale każda z nich jest istotna. Pierwsza polega na znalezieniu dotychczas nieznanych rozwiązań, druga jest „tylko" wprowadzeniem istniejących już na świecie rozwiązań do praktyki konkretnego przedsiębiorstwa[27].

W zakresie inwestowania w kapitał ludzki obserwuje się ponadto, że istnieje potrzeba zwiększania elastyczności pracowników właśnie poprzez doskonalenie ich kompetencji, aby mogli wykonywać zadania w różnych obszarach funkcjonalnych przedsiębiorstwa[28]. Współcześnie **zmienia się rynek pracy** i nie

---

[20] M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 574.
[21] Tamże, s. 141.
[22] J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, s. 613.
[23] J. Penc, *Nowoczesne kierowanie ludźmi*, s. 157.
[24] M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 75.
[25] J. Wieczorek, *Efektywne zarządzanie*, s. 21.
[26] M. W. Staniewski, *Zarządzanie*, s. 77–78.
[27] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 170.
[28] J. Wieczorek, *Efektywne zarządzanie*, s. 91.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

można wykonywać tego samego zajęcia przez całe życie, od rozpoczęcia pracy aż do przejścia na emeryturę, a zatem pracownicy nie mogą się przyzwyczajać do raz wyuczonych zawodów i doskonalić tylko w jednej wąskiej dziedzinie, lecz muszą się uczyć nowych rzeczy[29]. Można wymienić choćby kilka takich zmian, które uzasadniają ten fakt, a mianowicie: *przekształcanie się czynności zawodowych ze względu na zmiany technologii wytwarzania*; *powstanie jednych i znikanie innych zawodów na skutek postępu technicznego i industrializacji*; *zmiany w kategoriach zawodowych, do których należy na przykład feminizacja*, oraz *przekształcanie się typów zawodów*[30]. Nie można tego pomijać, myśląc o swoim kształceniu i rozwoju, o miejscu na rynku pracy.

Wspieranie pracowników w kształceniu i rozwoju, inwestowanie w kapitał ludzki wymaga tego, aby w organizacji wykształcić pozytywną filozofię szkoleniową, zrozumienie, że przewagę konkurencyjną osiąga się dzięki zatrudnianiu lepszych, a nie jest to możliwe bez inwestowania w rozwój umiejętności i kompetencji zatrudnionych[31]. Zarządzanie zasobami ludzkimi powinno uwzględniać odpowiedzialność społeczną organizacji, czyli dbanie o interesy pracowników, etyczne podejście do ich potrzeb i do potrzeb społeczeństwa[32]. Wymaga się zapewnienia pracownikom między innymi możliwości uczenia się i rozwoju oraz bezpieczeństwa zatrudnienia. Należy określić zamiary organizacji co do zarządzania kapitałem ludzkim, społecznej odpowiedzialności, rozwoju organizacji, zaangażowania pracowników, zarządzania wiedzą, pozyskiwania zasobów ludzkich, zarządzania talentami, uczenia się i rozwoju, wynagradzania, stosunków pracy i dobrostanu pracowników[33]. Ten ostatnio wymieniony element to zaspokojenie potrzeb pracowników dotyczących pracy w zdrowym, bezpiecznym i wspierającym środowisku.

Przechodząc do kwestii formalnych kształcenia, należy zauważyć, że w praktyce spotyka się głównie **dwa sposoby uczestnictwa w kształceniu ustawicznym**. Pierwszy sposób to *dobrowolność uczestnictwa* w kształceniu ustawicznym, która opiera się na osobistej odpowiedzialności poszczególnych osób i ich poczuciu konieczności stałego rozwoju oraz utrzymywania wysokiego poziomu kompetencji zawodowych. Trzeba zgodzić się ze stwierdzeniem, że wyzwaniem dla każdej osoby zajmującej się rachunkowością jest praca nad rozwojem własnej inteligencji[34]. Wydaje się, że to, wraz z po-

---

[29] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 237.
[30] W. Furmanek, *Podstawy*, s. 458.
[31] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 257.
[32] M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 39.
[33] Tamże, s. 65.
[34] N. Artienwicz, *Sztuka pomiaru i komunikowania z perspektywy umiejętności księgowego*, w: *Rachunkowość, sztuka pomiaru i komunikowania*, Warszawa 2011, s. 33.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

przednimi argumentami o współczesnym rynku pracy, powinno wystarczyć, aby podejmować kształcenie. Drugi sposób jest skrajnie odmienny, ponieważ jest to *obowiązkowy charakter kształcenia ustawicznego*, co oznacza, że jest ono kontrolowane przez organizację zrzeszającą zawodowych księgowych w ramach nadzoru nad jakością procesu szkolenia ustawicznego i zazwyczaj charakteryzuje się ściśle określonym wymiarem czasu, koniecznym do odbycia cyklicznego kształcenia ustawicznego[35]. Nie bazuje on zatem na poczuciu obowiązku księgowego, lecz jest przymusem zewnętrznym. W Polsce obecnie stosowane są oba sposoby zapewnienia kształcenia ustawicznego, ponieważ wymogi SKwP przewidują wprawdzie obowiązkowy charakter kształcenia, lecz dopuszczają zasadę osobistej odpowiedzialności, zezwalając na zaliczenie do wymaganych godzin szkolenia również godzin samokształcenia. Uznają zatem samokształcenie za spełnienie wymogów doskonalenia zawodowego, a tym samym odwołują się do uczciwości księgowych. Również zapisy w Kodeksie wprowadzają zasadę osobistej odpowiedzialności poszczególnych osób za rozwój i utrzymywanie wysokiego poziomu kompetencji zawodowych. Formami, w jakich odbywa się kształcenie ustawiczne, są zazwyczaj: szkolenia, kursy, konferencje i formy e-learningu, które ostatnio są coraz częściej obecne również w rachunkowości[36]. Trzeba pamiętać, że **e-learning**, rozumiany jako wspomagane komputerowo nauczanie na odległość, w którym przekaz treści szkoleniowych zapewniony jest dzięki komunikacyjnym technologiom teleinformatycznym, ma obecnie na celu jedynie dostarczenie informacji poszczególnym osobom i gwarantowanie, że zostały one dostarczone, a nie pozwala jeszcze na zmienianie szkolących się osób albo kreowanie ich zaangażowania[37]. Nie gwarantuje zdobycia i przyswojenia wiedzy, realizacji celów kształcenia. Z tego powodu korzystanie z tej formy szkolenia może okazać się niewystarczające.

Formalną częściową odpowiedź na wymóg Kodeksu dotyczący nauki księgowych przez całe życie zawodowe stanowić może Załącznik nr 2 do Uchwały nr 732/110/2009 ZG SKwP z 20 lipca 2009 roku, *Regulamin systemu ustawicznego doskonalenia zawodowego*, zmodyfikowany Uchwałą nr 799/127/2012 ZG SKwP z 17 grudnia 2012 roku. Wypełnianie postanowień tej uchwały jest równoznaczne ze spełnianiem zasady Kodeksu, co nie oznacza, że jest wystarczające do uznania zasady za spełnioną. Kodeks bo-

---

[35] U. Drumlak, *Realizacja wytycznych*, s. 82.

[36] KIBR w 2014 roku udostępniła biegłym rewidentom po raz pierwszy możliwość odbycia szkolenia obligatoryjnego w formie e-learningu z etyki; zob.: http://www.kibr.org.pl/pl/e–learning (dostęp: 9.08.2014).

[37] J. Woźniak, *E-learning*, s. 256 i 268.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

wiem odwołuje się do potrzeb księgowego i jego odpowiedzialności za jakość pracy, a nie do przymusowo i arbitralnie określonych tematów i liczby godzin procesu kształcenia. Poza tym wymogi SKwP dotyczą jedynie dyplomowanych księgowych, czyli osób na najwyższym poziomie certyfikacji, a Kodeks stawia wymagania wszystkim księgowym. Regulamin ów w §2 wskazuje, że zakres ustawicznego doskonalenia zawodowego dyplomowanego księgowego obejmuje – występujące bieżąco – szczególnie ważne, trudne, nowo uregulowane zagadnienia: rachunkowości, finansów, audytu wewnętrznego, zarządzania i kadr, płac i ubezpieczeń, podatków i ceł, prawa gospodarczego, systemów informatycznych dla rachunkowości i zarządzania, etyki zawodowej. Zatem uznaje się, co godne podkreślenia, że również w zakresie etyki powinna następować ciągła edukacja, obejmująca – jak należy przyjąć – zarówno poznawanie zasad, jak i zdobywanie praktycznego doświadczenia. Jest to ważne, ponieważ Kodeks stanowi, że częścią nauki trwającej całe życie zawodowe jest także rozwój wartości etycznych. Zakres ustawicznego doskonalenia zawodowego jest publikowany na stronie internetowej SKwP[38] i obejmuje następujące zagadnienia:

- Akcja bilans.
- Podatki – ich zmiany i problemy w praktyce.
- Prawo pracy i ubezpieczenia społeczne – nowe regulacje – problemy w praktyce.
- Przedsięwzięcia finansowane z funduszy unijnych – aspekty księgowe i podatkowe.
- Rachunkowość w sektorze finansów publicznych.
- Problemy ujmowania, wyceny i prezentacji w sprawozdaniu finansowym: aktywów trwałych, instrumentów finansowych, rezerw i rozliczeń międzyokresowych, kontraktów długoterminowych, podatku odroczonego.
- Sprawozdawczość i analiza finansowa – problemy i narzędzia.
- Kierunki zmian w rachunkowości – nowe regulacje i standardy.
- Różne formy prawne prowadzenia działalności – aspekty prawne, podatkowe i księgowe.
- Organizacje pozarządowe – działalność, finansowanie, księgowość, podatki.
- Przeciwdziałanie praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu.
- Nowoczesne narzędzia zarządzania firmą – rola księgowego.
- Zarządzanie ryzykiem w przedsiębiorstwie i rola rachunkowości.

[38] http://www.dk.skwp.pl/Ustawiczne,doskonalenie,zawodowe,9694.html (dostęp: 13.07.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

– Nowe technologie informatyczne w rachunkowości.
– Dylematy etyczne księgowego.

Patrząc na zakres tych tematów, wyraźnie widać uwzględnienie w edukacji dyplomowanych księgowych nowych zjawisk w rachunkowości i skierowanie ich uwagi na szczególnie istotne współcześnie kwestie, w tym kwestie etyki. Nie jest to zatem powtórzenie kształcenia umiejętności technicznych księgowania. Zasadniczo zakres ten teoretycznie wyraźnie wybiega poza rachunkowość, ponieważ SKwP przewiduje w regulaminie systemu ustawicznego doskonalenia zawodowego dyplomowanych księgowych (§2), że zakres przedmiotowy ustawicznego doskonalenia zawodowego winien obejmować następujące zagadnienia:

1. Rachunkowość, finanse oraz powiązane zagadnienia.
2. Wiedzę z dziedziny organizacji i prowadzenia działalności gospodarczej.
3. Wiedzę i kompetencje z zakresu technologii informacyjnej (IT).

Regulamin systemu ustawicznego doskonalenia zawodowego dyplomowanych księgowych przewiduje wymiar czasu kształcenia i w §4 stanowi, że:

1. Dyplomowany księgowy zobowiązany jest – w okresie następujących kolejno po sobie trzech lat – przeznaczyć na ustawiczne doskonalenie zawodowe co najmniej 120 godzin.
2. W każdym roku wymagane jest przeznaczenie co najmniej 20 godzin na ustawiczne doskonalenie zawodowe.
3. Dyplomowany księgowy niewykonujący zawodu zobowiązany jest przeznaczyć na ustawiczne doskonalenie zawodowe co najmniej 50% liczby godzin określonej w ust. 1 i 2.

Odmiennie reguluje się kwestie wypełniania obowiązku przez dyplomowanych księgowych będących biegłymi rewidentami lub doradcami podatkowymi. Ponieważ mają oni wypełnić obowiązek ustawicznego doskonalenia zawodowego przez udział w obligatoryjnym doskonaleniu zawodowym organizowanym przez inne organizacje zawodowe: **Krajową Izbę Biegłych Rewidentów** lub **Krajową Izbę Doradców Podatkowych**, to SKwP uznaje tamte szkolenia za wypełnienie obowiązków regulaminu. Natomiast dyplomowany księgowy trwale niewykonujący zawodu jest całkowicie zwolniony z obowiązku ustawicznego doskonalenia zawodowego.

W rozdziale II regulaminu wskazuje się formy i sposób organizacji wypełniania obowiązku ustawicznego doskonalenia zawodowego, dopuszczając (§5) wypełnienie obowiązku ustawicznego doskonalenia zawodowego poprzez:

1. Udział w szkoleniach (podejście oparte na wkładzie nauki).
2. Indywidualne podnoszenie kwalifikacji zawodowych, potwierdzone uzyskanymi wynikami świadczącymi o utrzymaniu i rozwinięciu kwalifikacji zawodowych (podejście oparte na wynikach nauki).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

3. Połączenie wymienionych tu form (połączenie podejść, o których mowa w pkt 1 i 2)[39].

Jak wynika z zapisów regulaminu, w kształceniu tym stosuje się ocenianie zarówno wyników, jak i nakładów, co jest zgodne z MSE.

Przyjęcie przez SKwP zasad doskonalenia nie oznacza, że ich wypełnienie, o czym już wspomniałam, jest wystarczającym wykonaniem zapisów Kodeksu. Niezależnie od wymagań SKwP – trzeba powiedzieć, wymagań minimalnych i formalnych – każdy księgowy, również dyplomowany, powinien **samodzielnie określić niezbędny dla niego zakres i odpowiednią formę kształcenia**. Można postawić tezę, że zdobycie wiedzy w sensie zapewnienia jej dostępności dla księgowego, a nawet przyswojenia pamięciowego, jest jednym z łatwiejszych wymagań stawianych księgowemu. Dopiero osiągnięcie odpowiedniego poziomu umiejętności jej zastosowania i kompetencji społecznych, a także ciągłe doskonalenie zawodowe we wszystkich tych trzech obszarach, w tym w etyce, jest zasadniczą trudnością, tym bardziej że proces ten odbywa się równolegle z wykonywaniem codziennej pracy zawodowej[40]. Wobec tego wydaje się, że księgowy powinien być maksymalnie wspierany w tym procesie, zarówno przez pracodawcę, jak i przez organizację zawodową, czyli SKwP.

Ocena jakości pracy

W punkcie III.1.1.3. Kodeksu stwierdzono, że „wymaga się osiągnięcia takiego poziomu kompetencji, który zapewni wysoką jakość wykonywanej pracy i profesjonalizm". Z tego wynika, że to jakość i profesjonalizm powinny wyznaczać cel, niejako dolną granicę starań księgowych. Pamiętać trzeba, że **profesjonalista to ten**, **kto działa w interesie społecznym**[41]. Stawianie wysoko poprzeczki w postaci wyższego niż minimalny poziomu jakości i profesjonalizmu jest zatem bardzo wskazane. W punkcie III.1.1.6. z kolei Kodeks wyznacza kryteria oceny pracy wykonywanej przez osobę o określonych kompetencjach. Praca ta powinna być „wysokiej jakości, zgodna z postępem i dorobkiem nauki rachunkowości i dyscyplin pokrewnych, przepisami pra-

---

[39] *Regulamin systemu ustawicznego doskonalenia zawodowego, Uchwała nr 799/127/2012 Zarządu Głównego SKwP z dnia 17 grudnia 2012 r.*, http://www.dk.skwp.pl/Ustawiczne,doskonalenie,zawodowe,9694.html (dostęp: 13.07.2014).

[40] M. Garstka, *Wymagania*, s. 29–40.

[41] M. Cieślak, *Podejście etyczne*, s. 208.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

wa, regulacjami międzynarodowymi i zasadami ugruntowanymi dobrą praktyką". Jeśli taka będzie praca księgowego, zostanie spełnione również kryterium profesjonalizmu. Podążanie za postępem nauki jest konieczne, co można zobrazować praktycznym przykładem standaryzacji i harmonizacji rachunkowości, które jako tendencje rozwoju nauki muszą być uwzględnione w procesie nauczania[42]. W trakcie wyboru sposobu postępowania w celu osiągnięcia wysokiej jakości pracy powinno paść pytanie o to, jak zapoznać się z postępem i dorobkiem nauki rachunkowości i dyscyplin pokrewnych. Jest to również nawiązanie do postulatu nauki trwającej całe życie. Trzeba ustalić właściwe dla pełnionej funkcji przepisy prawa oraz standardy, jakie powinny być brane pod uwagę w tym kształceniu. Poznać trzeba zasady dobrej praktyki w danym zakresie pracy, ponieważ nie tylko na przepisach prawa opiera się działanie księgowego. Również regulacje rachunkowości i etyki przewidują i akceptują stosowanie zasad dobrej praktyki, odsyłając do nich. Takie kryteria jak zasady dobrej praktyki w niektórych obszarach będą przeważać nad regulacjami, a nawet będą jedynym kryterium działania. Można tu wskazać choćby na kontrolę wewnętrzną, organizację rachunkowości, rachunkowość zarządczą oraz rachunek kosztów. Określenia zasad funkcjonowania tych obszarów rachunkowości księgowi nie znajdą ani w u.o.r., ani w MSSF. Księgowi – w zależności od sprawowanej funkcji – muszą czasem opracować politykę rachunkowości, innym razem wybrać właściwe zasady albo tylko zastosować pewne rozwiązania w konkretnej jednostce. Pomocą w tym zakresie może służyć literatura przedmiotu, w której opisywane są dostępne rozwiązania, ich wady i zalety, sposoby i miejsca zastosowania oraz inne ważne aspekty.

Zasadniczo ważne jest, i należy to podkreślić, że księgowy w swojej pracy nie może pozostać w zakresie wiedzy na poziomie u.o.r. i innych aktów prawa, nie może podchodzić do swojej pracy na zasadzie wyłącznie wykonania obowiązku nakazanego przez prawo, na zasadzie minimalistycznej, lecz powinien szeroko rozpatrywać każdy problem i szukać najlepszego, dostępnego, możliwego do zastosowania rozwiązania. Sama u.o.r. na to pozwala, a nawet zachęca do tego, przedkładając znaczenie formy ekonomicznej informacji nad formę prawną, wprowadzając pojęcie istotności i nakazując zawsze dbać przede wszystkim o wiarygodność i rzetelność. Rachunkowość nie polega tylko na wykonywaniu obowiązków narzuconych przez prawo. Jest natomiast sztuką pomiaru i komunikowania się[43]. Komunikowanie się może przebiegać

---

[42] M. Kwiecień, B. Iwasieczko, *Nauczanie*, s. 278.

[43] Rachunkowość z pewnością jest sztuką pomiaru i komunikowania się, o czym szerzej w przytaczanej już pracy *Rachunkowość*.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

jedno- lub dwukierunkowo, przy czym uznaje się, że dwukierunkowe komunikowanie się jest efektywniejsze i dokładniejsze, ponieważ zachodzi sprzężenie zwrotne, jednak są sytuacje, w których to właśnie jednokierunkowe jest korzystniejsze[44]. W rachunkowości czasem jedynym możliwym sposobem jest komunikowanie się jednokierunkowe – taki komunikat w postaci sprawozdania finansowego jest wysyłany z jednostki do interesariuszy.

Ostatnia rzecz godna uwagi to fakt, że skoro ocena pracy księgowego ma się opierać na podanych tu kryteriach, to i wymagania w zakresie kompetencji muszą ich dotyczyć. Wymagać się będzie znajomości postępu oraz dorobku nauki rachunkowości i dyscyplin pokrewnych, przepisów prawa, regulacji międzynarodowych i zasad ugruntowanych dobrą praktyką. Tylko wtedy księgowy będzie wiedział nie tylko jak księgować, lecz także rozumiał, dlaczego tak się księguje, będzie wiedział, jak pracować, ale też dlaczego ma tak, a nie inaczej pracować, jakie wymagania są mu stawiane, ale i z czego one wynikają oraz czemu służą. Będzie w stanie sam opracować rozwiązania w sytuacjach nieuregulowanych albo niemających rozwiązań, opierając się na posiadanej wiedzy. Będzie świadomym i inteligentnym księgowym, będzie profesjonalistą, pamiętającym, że **profesjonalizm wiąże się nie tylko z kompetencjami zawodowymi**, **lecz także ze standardami etycznymi**[45]. Może tu oczywiście pojawić się pytanie, czy wszyscy księgowi muszą być profesjonalistami. Można też oczywiście nieco przewrotnie zapytać wtedy, czy praca wszystkich księgowych powinna być wysokiej jakości, zgodna z postępem i dorobkiem nauki rachunkowości oraz dyscyplin pokrewnych, z przepisami prawa, z regulacjami międzynarodowymi i z zasadami ugruntowanymi dobrą praktyką. Odpowiedź na drugie pytanie wydaje się oczywista, a jest przecież jednocześnie odpowiedzią na pytanie pierwsze. Trudno wyobrazić sobie księgowego, który nie dba o jakość swojej pracy (na przykład w zakresie poprawności ustalenia wyniku finansowego), nie interesuje się dorobkiem nauki (choćby w zakresie efektywnej stopy procentowej i podatków), nie zwraca uwagi na przepisy krajowe (ustawę o rachunkowości) ani standardy międzynarodowe (odsyła do nich art. 10 ust. 3 u.o.r.) i nie stosuje sprawdzonych rozwiązań dobrej praktyki (zasada uzgadniania obrotów kont korespondujących albo zamknięcie kręgu kosztów). Biorąc pod uwagę funkcję informacyjną rachunkowości i komunikowanie jedynej kompleksowej całościowej informacji finansowej, jaką przekazuje interesariuszom przedsiębiorstwo, trzeba zgodzić się ze stwierdzeniem, że **wykorzystanie rachunkowości jako podstawowego źródła informacji sprawozdawczej wymaga wiedzy eksperta**,

---

[44] D. Bagińska, K. Hamer, J. Wołoszyn, *Wybrane zagadnienia z etyki*, s. 48 i 49.
[45] W. Gasparski, *Wykłady z etyki biznesu*, Warszawa 2007, s. 502.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

którym może być główny księgowy[46]. Ekspert musi gwarantować rzetelność swojej pracy. Fundamentem rzetelności zawodowej jest zasada kompetencji fachowej[47]. Zgodzić się należy zatem w pełni również z tym, że praca eksperta rachunkowości powinna być bezwzględnie wysokiej jakości, zgodna z postępem oraz dorobkiem nauki rachunkowości i dyscyplin pokrewnych, z przepisami prawa, z regulacjami międzynarodowymi i z zasadami ugruntowanymi dobrą praktyką.

Uczciwość intelektualna a brak kompetencji zawodowych

W Kodeksie wskazano, że „osoba zajmująca się rachunkowością powinna kierować się **uczciwością intelektualną**". Ta cecha ma być obecna w postępowaniu księgowego, podobnie jak sama uczciwość w ogóle. **Uczciwe postępowanie** to postępowanie w sposób otwarty. Uczciwość osoby zmniejsza prawdopodobieństwo wystąpienia oszustwa z jej udziałem, powstrzymuje ją od udziału w nim. Uczciwość intelektualna oznacza również postępowanie w sposób otwarty, lecz chodzi tu o postępowanie w zakresie swoich kompetencji, czyli intelektu. Zasada uczciwości w myśleniu polega na pokornym i odważnym szukaniu prawdy, przyjmowaniu jej i głoszeniu[48]. **Otwartością** nazywana jest gotowość przyjmowania uwag, zadań, uczestniczenia w zmianach, zdobywania wiedzy i umiejętności, przyjmowania nowych informacji, rozszerzania postrzegania zawodowego i społecznego[49]. Definiowana jest również jako gotowość dzielenia się swoimi prawdziwymi uczuciami i myślami, wyrażania siebie i przyjmowania tego, co przekazuje ktoś inny[50]. **Gotowość** z kolei w przypadku pracy zawodowej odnosi się do stosowania zasad, solidności, edukacji i własnego rozwoju, elastyczności, innowacyjności, poddania się ocenie innych, współdziałania, poszanowania odbiorcy rezultatów własnej pracy, przyznania się do własnej bezradności[51]. Można zatem, dostosowując te ogólne definicje do sytuacji uczciwości intelektualnej w rachunkowości, przedstawić tę zasadę jako gotowość do podzielenia się swoimi prawdziwymi myślami w zakresie kompetencji, wyrażenie swojego prawdziwego ja i przyznanie się do własnej bezradności. **Osoba**

---

[46] M. Kwiecień, B. Iwasieczko, *Nauczanie*, s. 278.
[47] G. Myśliwiec, *Zarys etyki*, s. 92.
[48] A. Szostek, *Pogadanki z etyki*, s. 164.
[49] W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 93.
[50] *Ja i inni*, s. 159.
[51] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 44.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

zajmująca się rachunkowością nie może sprawiać wrażenia, **że dysponuje wiedzą i doświadczeniem**, **których w rzeczywistości nie posiada.** Otwarcie zatem, jeśli jest taka potrzeba, powinna przyznać się do braków. Optymizm zawodowy i pozowanie na supereksperta robi wrażenie na klientach, ale może być tylko zasłoną dla niewielkich kompetencji[52]. Księgowego zaś cechować powinna **kongruencja**, czyli autentyczność, przedstawianie siebie bez idealizowania swojej postaci[53]. W związku z profesjonalizmem i wysoką jakością pracy, jaką ma zagwarantować osoba wykonująca zawód księgowego, powinna ona podejmować się tylko takich prac, do wykonywania których ma odpowiednie kompetencje. Takie podejście cechuje fachowców. **Fachowiec** bowiem podejmuje się tylko takich prac, w których może się wykazać pełną kompetencją, a ponadto powinien poinformować przełożonego, jeśli dane zadanie wykonuje po raz pierwszy[54]. Brak konkretnych wymaganych w danym zadaniu kompetencji jest przesłanką do podjęcia doskonalenia zawodowego, o czym była już mowa, ale w pierwszej kolejności jest przesłanką do niewykonywania pracy, do której są one niezbędne, niepodjęcia się jej, powstrzymania się od niej w ogóle albo do czasu zdobycia kompetencji i ewentualnie złożenia stosownego wyjaśnienia przełożonemu. Można stwierdzić, że lepiej czegoś nie robić, niż robić to źle, w dodatku przy braku świadomości przełożonego lub odbiorcy informacji o tym fakcie, a czasem wręcz odwrotnie – gdy ma on przekonanie, że praca wykonywana jest dobrze, bo przecież jest wykonywana przez fachowca. W przypadku znalezienia się w sytuacji braku odpowiednich kompetencji rozwiązanie może podpowiedzieć treść kolejnej zasady Kodeksu. Zanim jednak o niej, to wspomnieć trzeba jeszcze o obawach pracowników dotyczących ujawnienia swej słabej strony, którą jest niewątpliwie *brak odpowiednich kompetencji*. Takie obawy mogą wystąpić chociażby z powodu przyjęcia przez pracownika założenia, że informacja o jego niewiedzy nie jest przyjemna dla przełożonego, a nieprzyjemnych informacji nikt nie chce słuchać. Wydawać się więc może, że korzystniejsze będzie jej ukrycie i przekazanie tej dobrej, przypuszczalnie oczekiwanej przez przełożonego, że zadanie będzie wykonane, i w dodatku wykonane właściwie. Okazuje się, że większość pracowników nawet nie podejmuje próby przekazania przełożonemu nieprzyjemnych wiadomości, mimo że z punktu widzenia organizacji przekazywanie prawdy zwierzchnikom jest niezwykle istotne[55]. Jednak wskazanie na braki w kompetencjach może skut-

---

[52] G. Myśliwiec, *Zarys etyki*, s. 92.
[53] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 274.
[54] G. Myśliwiec, *Zarys etyki*, s. 92.
[55] W. Bennis, D. Goleman, J. O'Toole, *Przejrzystość w biznesie. Szczerość, zaufanie, jasne zasady*, Warszawa 2009, s. 97 i 103.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

kować obawą o niższą ocenę, brak premii, nagród, degradację, a praktyka dowodzi, że ta obawa jest często silniejsza od oczywistej racji organizacji. Oczywiście postępowanie pracownika i sposób wykorzystania przekazanej informacji zależy również od jakości postępowania przełożonego, który ostatecznie zdecyduje, co z nią zrobić i jak rozwiązać problem. Kodeks jednak nie przewiduje wyjątków od tej zasady – podobnie jak od żadnej innej – i wymaga uczciwości intelektualnej. Wybór formy jej zachowania i sposobu działania zależy od księgowego i powinien być dostosowany do sytuacji i otoczenia, w jakim przyszło mu działać.

Kodeks wychodzi naprzeciw sytuacji braku kompetencji i rozwiązuje zasygnalizowany tu problem, dotyczący braku kompetencji w kolejnym punkcie. W Kodeksie stwierdza się, że:

> [...] jeśli osoba zajmująca się rachunkowością nie jest w stanie wykonać we właściwy sposób określonych czynności księgowych, czynności wspomagających zarządzanie bądź rozliczeń podatkowych i innych rozliczeń publicznoprawnych, to powinna postarać się o uzyskanie doradztwa i pomocy odpowiednich specjalistów, aby jej praca charakteryzowała się nadal i mimo braku kompetencji – wysoką jakością.

Kodeks nie dopuszcza zatem bylejakości wykonania lub niewykonania zadania, jeśli księgowy się go podjął, a zawsze stawia na pierwszym miejscu jakość. Przypomina to trochę ideę upraszczania zasad rachunkowości stosowaną w u.o.r., która pozwala na te uproszczenia, o ile nie odbija się to negatywnie na jakości sprawozdania, wierności i rzetelności informacji. Kodeks stawia księgowemu zadanie znalezienia odpowiedniego specjalisty, który ma poradzić sobie z zadaniem i być dla księgowego kimś, kogo w audycie określa się ogólnym pojęciem **rzeczoznawcy**. Oczywiście nie musi to oznaczać, że księgowy sam na własną rękę ma go szukać. Księgowy ma się starać o pozyskanie wsparcia, ponieważ ma pilnować wysokiej jakości swojej pracy. Tym staraniem może być w pierwszej kolejności poinformowanie przełożonego o takiej potrzebie, co bezpośrednio nawiązuje do uczciwości intelektualnej; poinformowanie musi być terminowe i wystarczające co do zakresu potrzebnego wsparcia. Przełożony musi zdążyć zareagować na otrzymaną informację i dokładnie wiedzieć, jaki rodzaj wsparcia jest potrzebny. W dalszej kolejności to on właśnie zdecyduje, czy będzie zatrudniał specjalistę, jakiego, w jakiej formie, za jakim wynagrodzeniem. Problemem w tym przypadku może być brak dostępnego dla jednostki specjalisty, brak środków na wynagrodzenie specjalisty za jego pracę, brak wiarygodnego specjalisty i ryzyko popełnienia błędu, zarówno w jego wyborze, jak i w samej pracy specjalisty. Przypomnieć bowiem trzeba, że zawsze za całą rachunkowość odpowiada kierownik jed-

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

nostki, nawet jeśli w swych działaniach oprze się na opinii specjalisty. Czyni to czasem, korzystając z usług aktuariusza, rzeczoznawcy majątkowego, prawnika lub doradcy podatkowego. Artykuły 4 i 4a u.o.r. wyraźnie jednak wskazują na odpowiedzialność kierownika jednostki. Inną kwestią jest to, że specjalista może być rozliczony z pracy w ramach dochodzenia roszczeń z tytułu zawartej z nim umowy, lecz nie można przerzucić na niego odpowiedzialności za kształt informacji w sprawozdaniu finansowym ani nawet powoływać się na niego, bo sugerowałoby to podział odpowiedzialności. Jednostka może otrzymać na przykład wyliczenie wartości od aktuariusza dokonującego wyceny rezerw emerytalnych albo od rzeczoznawcy majątkowego wyceniającego nieruchomość, ale to ona decyduje, jaką kwotę ostatecznie wykaże w sprawozdaniu. A ma to być informacja wiarygodna, o czym traktuje kolejny zapis Kodeksu i następny podrozdział książki. Na zakończenie zauważyć trzeba, że poszukiwanie wsparcia może nie być proste z prozaicznego powodu – braku prawdziwych specjalistów, a to znów kieruje do zasady uczciwości intelektualnej, tym razem wymaganej od specjalisty właśnie. Nieprzestrzeganie jej to zwykłe oszustwo, powodujące negatywne skutki w środowisku zawodowym, polegające na braku zaufania do innych przedstawicieli zawodu albo przedstawicieli innych zawodów, rozbiciu środowiska zawodowego, spadku prestiżu zawodu oraz motywacji do uczciwej pracy i dążenia do zachowania wysokiego poziomu jakości pracy.

Dostarczanie wiarygodnych informacji

Omawiany w tym podrozdziale zapis Kodeksu może stanowić wyjaśnienie dla wszystkich poprzednich i kolejnych jego postanowień. Przedstawia on cel, jakiemu służą wszystkie wysiłki księgowych w zakresie etyki zawodowej. Otóż „osoba zajmująca się rachunkowością wykonuje swoją pracę zawodową rzetelnie i uczciwie, tak aby dostarczać wiarygodnych informacji", a warunkiem tego jest według zapisów Kodeksu sumienne wykonywanie przez tę osobę obowiązków, solidność, prawdomówność, szczerość. Tym celem jest zatem wiarygodność informacji i – co ciekawe – Kodeks nie zawęża tej zasady do zapisu o wiarygodności jedynie sprawozdania finansowego. Nie mógłby tego zrobić, bo przecież sprawozdanie finansowe jest efektem przetwarzania wszystkich informacji znajdujących się w systemie rachunkowości, a jednocześnie, nawet gdyby chcieć to interpretować w powiązaniu z zapisami u.o.r., prowadziłoby to nadal do takiego właśnie wniosku w postaci stwierdzenia, że

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

każda informacja wpływająca na kształt sprawozdania finansowego ma być wiarygodna. Oczywiście podnieść można tu argument istotności[56] i odrzucić takie rozumowanie, jednak nie można zapominać – z jednej strony – o tak zwanej istotności cząstkowej, czyli właściwej dla danego określonego odcinka rachunkowości (pozycji sprawozdania, salda konta, typu operacji itp.), z drugiej zaś – o tym, że finalną postacią informacji pochodzącej z rachunkowości nie jest zawsze sprawozdanie finansowe, a finalnym odbiorcą nie jest tylko użytkownik sprawozdania finansowego. Służby księgowe jednostki przygotowują wiele informacji poza sprawozdaniem finansowym, które jednak, co nie ulega wątpliwości, jest najważniejsze ze względu na rodzaj odbiorcy, zasięg udostępniania i zakres informacyjny. Są to informacje statystyczne, na potrzeby ubezpieczeń społecznych, rozliczeń podatkowych, ale też konieczne do podejmowania decyzji finansowych i inwestycyjnych, zarządzania, konsolidacji, wycen. W każdej z tych sytuacji inna informacja może zostać uznana za istotną. Można uznać zatem za uprawnione stwierdzenie, że **Kodeks nie zawęża tej zasady do wiarygodności jedynie sprawozdania finansowego**. Trzeba przyjąć, że wymaga zapewniania wiarygodności każdej informacji, a to potwierdza również fakt, że wymaga zachowania tej zasady nie tylko od księgowych zajmujących kluczowe stanowiska, podejmujących się najważniejszych zagadnień, lecz także od wszystkich księgowych. Zapewnienie jak najwyższej wiarygodności informacji uwzględniać musi aspekt kosztowy jej pozyskania, jednak nie może oznaczać niepodejmowania działań zmierzających do zapewnienia jakości ze względu na bagatelizowanie tej informacji przez księgowego na skutek jego subiektywnych odczuć o jej znaczeniu. Tu można przywołać argument *znaczenia zawodu w skali makro- i mikroekonomicznej*, który w Kodeksie omówiono w pierwszych zapisach. Ponadto można odnieść się do zapisów mówiących o potrzebie uświadomienia sobie przez księgowego przeznaczenia informacji, którą generuje. Nie może on poprzestać na wytwarzaniu informacji, lecz powinien wiedzieć, czemu ona służy i jakie jest jej dalsze przeznaczenie, ponieważ to może znacząco podnieść wartość pracy księgowego. Dlatego w Kodeksie w treści innej zasady, odpowiedzialności za przygotowywane i prezentowane informacje z zakresu rachunkowości, w punkcie 3.4., znalazły się następujące słowa:

---

[56] Szerzej na temat problemu istotności zob.: M. Garstka, *Kształtowanie polityki rachunkowości w obszarze istotności*, w: *Polityka rachunkowości w teorii i w praktyce*, red. M. Wrona, W. Janik, Lublin 2012, s. 71–90, oraz taż, *Istotność jako element polityki rachunkowości i procedury badania sprawozdania finansowego*, w: *Rachunkowość*, s. 167–181.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

> [...] zapewnienie właściwego poziomu świadomości odpowiedzialności za przygotowywane i prezentowane informacje z zakresu rachunkowości wymaga od osoby zajmującej się rachunkowością między innymi świadomości i rozumienia konsekwencji działań własnych i osób podwładnych w tym zakresie.

W tym momencie nasuwa się konieczność wskazania, jak zasady Kodeksu są ze sobą ściśle powiązane i że nieprzestrzeganie jednej z nich pociąga za sobą kolejne naruszenia innych zasad lub punktów. Wracając jednak do analizowanej zasady, wyjaśnić trzeba jeszcze, co należy rozumieć przez sumienne wykonywanie obowiązków. **Sumienność** może być rozumiana jako połączenie profesjonalizmu, skłonności do porządku, obowiązkowość, dążenie do osiągnięć, samodyscyplina oraz rozwaga, a zatem jest to stosunek do pracy, w którym mieści się też konsekwencja, działanie zgodne ze standardami i umiejętność czerpania zadowolenia z wykonywanych obowiązków[57].

W Kodeksie określa się, że „rzetelność i uczciwość osoby zajmującej się rachunkowością oznaczają przestrzeganie norm zawodowych i etycznych". Normy te stanowią podstawę oceny jej postępowania. Postępowanie to zatem powinno być motywowane chęcią przestrzegania norm, uznania ich za własne, za wystarczający argument do decydowania o tym, jak postąpić. **Postępowanie zgodne z normami zawodowymi i etycznymi uznane będzie za rzetelne i uczciwe**. Jeśli zatem zapytać, jaki powinien być księgowy, to odpowiedź brzmi: rzetelny i uczciwy. Jeśli zdefiniować, co to znaczy być rzetelnym i uczciwym, to należy przyjąć, że oznacza to przestrzeganie norm zawodowych i etycznych. Jeśli zaś zapytać, według jakich kryteriów oceniać księgowego, to można powiedzieć, że należy oceniać jego rzetelność i uczciwość według norm zawodowych i etycznych. Samo nasuwa się powiązanie tych cech i kryteriów ze sobą i intuicyjne odniesienie rzetelności do przestrzegania norm zawodowych, a uczciwości do norm etycznych. Wskazówka opisana w tym punkcie syntetyzuje dotychczasową treść Kodeksu i precyzuje dwie uniwersalne cechy oparte na dwóch źródłach, dwóch zbiorach drogowskazów, z których jednym jest sam Kodeks, będący przecież normą etyczną. Można powiedzieć, mocno upraszczając zasady etyki do jednego zdania, że księgowy może postępować, jak chce, byleby był rzetelny i uczciwy. To wystarczy.

Osobę zajmującą się rachunkowością powinien charakteryzować również **obiektywizm**, co oznacza, że powinna ona przedstawiać i interpretować fakty zgodnie z realiami, niezależnie od sądów innych osób. Nie może ona ulegać

---

[57] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 133.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

naciskom zwierzchników lub innych osób usiłujących zmienić jej stanowisko w konkretnej sprawie.

W punkcie III.1.1.2. Kodeksu wskazano, że „w pracy księgowego ważne są wartości moralne", wśród których wymieniono obiektywizm. Zdefiniowany on został w omawianym teraz punkcie Kodeksu jako „przedstawianie i interpretowanie faktów zgodnie z realiami, niezależnie od sądów innych osób". Zagrożeniem dla obiektywizmu są naciski mające zmienić działanie księgowego. Trzeba mieć świadomość możliwości ich wystąpienia, dlatego w Kodeksie wprost określono wymóg, że „księgowy nie może ulegać naciskom zwierzchników lub innych osób usiłujących zmienić jego stanowisko w konkretnej sprawie". Jest to wysokie wymaganie wobec księgowych działających w ramach struktur służbowych, ale również może stanowić cenną *wskazówkę dla zwierzchników księgowego*. Można bowiem wymóg Kodeksu zapisać inaczej, a mianowicie powiedzieć, że zwierzchnik nie powinien wywierać nacisków na księgowego w celu zmiany jego stanowiska, ponieważ ten nie ma prawa ani możliwości tym naciskom ulegać, a wręcz ma taki zakaz wynikający z norm etycznych. Księgowy musi więc sprzeciwić się zwierzchnikowi, a z kolei zwierzchnik, postępując w ten sposób, musi mieć świadomość, że nakłania księgowego do złamania norm etycznych oraz że w takiej sytuacji to on, zwierzchnik, bierze na siebie za to odpowiedzialność. Wydaje się, że nie wszyscy zwierzchnicy mają taką świadomość, podobnie jak nie mają jej inne osoby, również spoza jednostki, które taki wpływ starają się wywrzeć. Rolą księgowego jest właściwe, odpowiednio wczesne i precyzyjne rozpoznawanie przesłanek świadczących już o próbie, a nawet możliwości wywarcia nacisku. Wydaje się, że im większe możliwości decyzyjne danego pracownika, tym większe jest prawdopodobieństwo wykorzystywania go do realizacji określonych nieetycznych planów różnych osób, a tym samym większe zagrożenie wywierania nacisków. Rolą kierownictwa jest ochrona takich osób, zarówno przed zagrożeniami wewnętrznymi, jak i zewnętrznymi. Księgowy musi również zadbać o swoją postawę w zakresie pozbycia się uprzedzeń lub przesądów. Ten problem może tkwić w umyśle księgowego na długo zanim zaczął wykonywać ten zawód i objawić się w najmniej oczekiwanym momencie. **Człowiek nabywa uprzedzeń i uczy się przesądów przez całe życie.** Czasem człowiek uczy się ich bardzo szybko, z powodu jednego zdarzenia buduje stereotypy, które potem przeszkadzają mu w życiu. Niełatwo jest się od nich uwolnić, a przecież obiektywizm jest potrzebny w wielu aspektach życia zawodowego. Dotyczy też samooceny danego człowieka. Będzie potrzebny szczególnie jako bezstronność i neutralność w rozwiązywaniu konfliktów, o czym będzie mowa przy kwestii rozwiązywania konfliktów. Uprzedzenia można przenosić między zakładami pracy. **Uprzedzenie** to wrogi lub niechęt-

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

ny stosunek do drugiej osoby, który nie wynika z kontaktu z nią, z jej znajomości, lecz jest tworzony na podstawie opinii innych[58]. Jest to nieuzasadniona niechęć, nieprzyjazne nastawienie[59], które trzeba zidentyfikować i którego wpływ na decyzje trzeba starać się kontrolować.

Nieuleganie naciskom zmniejsza prawdopodobieństwo popełnienia oszustwa. Podobnie działa wysoki poziom moralności księgowego. W *Międzynarodowym Standardzie Rewizji Finansowej 240* wskazano, że oszustwa są popełniane wtedy, gdy sprawca poddawany jest naciskom lub zachęcany, czyli musi znaleźć się taki sprawca, który na ich skutek postąpi celowo lub nieświadomie w sposób niezgodny z zasadami postępowania[60].

---

[58] *Narzędzia i praktyka zarządzania*, s. 96.

[59] *Słownik języka polskiego*, s. 525.

[60] *Międzynarodowy Standard Rewizji Finansowej 240. Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw. Zastosowania i inne materiały objaśniające, par. A1*, http://www.kibr.webserwer.pl/_doc/msrf/MSRF_240.pdf (dostęp: 9.08.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Niezależność zawodowa

Wolność umysłu i niezależność wizerunku

Zasada sformułowana jest następująco (Kodeks, pkt III.2.):

> Zasada niezależności zawodowej osoby zajmującej się rachunkowością polega na wyrażaniu niezależnej opinii w sprawach wymagających rozstrzygnięć przy jej udziale.
> Zasada ta wiąże się z:
> – niezależnością profesjonalnego osądu, która oznacza stan umysłu pozwalający osobie zajmującej się rachunkowością na rzetelne, obiektywne i wiarygodne przedstawienie jej zdania, bez ulegania wpływom zniekształcającym profesjonalny osąd oraz
> – dbałością o wizerunek zawodu w dziedzinie rachunkowości, co oznacza unikanie przez osobę zajmującą się rachunkowością takich sytuacji i działań, które mogłyby doprowadzić do tego, że inne kompetentne osoby mogłyby wyciągnąć uzasadniony wniosek, że zasada niezależności nie została przez nią zachowana.

Opis istotnych składników charakterystyki tej zasady zawiera tabela 2.

Niezależność określana jest słownikowo jako wolność, samodzielność, niezawisłość[1]. **Samodzielność** w tym przypadku rozumieć trzeba jako zdolność do kierowania własnym postępowaniem. Polega ona na niezależnym myśleniu i działaniu, wolnym od nacisków i ingerencji, jest podstawowym warunkiem autonomii człowieka, niezbędnym w społecznym procesie pracy[2]. Niezależność opisywana w tej zasadzie ma dotyczyć profesjonalnego osądu. **Profesjonalny osąd** określany słownikowo to opinia, czyli przekonanie, pogląd, ocena[3]. Pojęcie znane jest jednak rachunkowości ze standardów pracy biegłych rewidentów[4]. Warto skorzystać ze wskazówek, jakie daje w tym

---

1 *Słownik języka polskiego*, s. 256.
2 W. Furmanek, *Podstawy*, s. 385.
3 *Słownik języka polskiego*, s. 299.
4 Szerzej temat poruszają MSRF i *Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek*, tłum. A. Barcikowska, E. Sobińska, J. B. Zakrzewska, Warszawa 2008.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Tabela 2. Opis zasady niezależności zawodowej

Zasada	Niezależność zawodowa
Elementy	niezależność profesjonalnego osądu; dbałość o wizerunek zawodu
Zakres	opinie, zachowania, postawy, decyzje, działania, wizerunek
Czynności	wyrażanie opinii, zachowanie w określonej sytuacji, podejmowanie działań, świadomość zagrożeń, nieuleganie wpływom, dbałość o wizerunek, unikanie określonych sytuacji, analiza sytuacji, skorygowanie opinii
Sposób wykonania	zachowanie postawy, doskonalenie stanu umysłu, unikanie pewnych sytuacji i działań, wypracowanie cech profesjonalnego wykonywania zawodu, wszechstronna profesjonalna analiza
Cel	rzetelne, obiektywne i wiarygodne przedstawienie zdania
Kryteria oceny	osąd kompetentnych osób, merytoryczne zasady wykonywania czynności, Kodeks
Cechy postępowania	rzetelność, obiektywizm, wiarygodność, profesjonalizm, nieuleganie naciskom z powodu zażyłości, zaufania lub zastraszenia

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Kodeksu.

względzie *Międzynarodowy Standard Rewizji Finansowej 200. Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej*[5]. W punkcie 16 mowa jest o tym, że biegły rewident, planując i przeprowadzając badanie sprawozdań finansowych, wyraża zawodowe osądy, a w §A23, że zawodowy osąd jest kluczowy dla właściwego przeprowadzenia badania. Podkreśla się dalej (§A24), że wyróżniającą cechą zawodowego osądu, którego oczekuje się od biegłego rewidenta, jest to, że jest on wyrażany przez takiego biegłego, którego wyszkolenie, wiedza i doświadczenie pozwoliły na uzyskanie kompetencji niezbędnych do formułowania racjonalnych osądów. MSRF 200 wymaga, aby zawodowy osąd w każdym konkretnym przypadku opierał się na faktach i okolicznościach znanych biegłemu rewidentowi, był odpowiednio udokumentowany i oceniony na podstawie tego, czy uwzględnia w sposób kompetentny zastosowanie zasad rewizji i rachunkowości (§A25–27). Nieetyczne byłoby wykorzystywanie osądów jako usprawiedliwienia dla decyzji, które nie znalazłyby uzasadnienia w faktach i okolicznościach lub w wystarczających i odpowiednich dowodach badania.

[5] http://www.kibr.webserwer.pl/_doc/msrf/MSRF_200.pdf (dostęp: 9.08.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Wydaje się, że jeśli takiego osądu oczekuje się od księgowego, to – podobnie jak w przypadku biegłych rewidentów – jego wyszkolenie, wiedza i doświadczenie powinny pozwolić na uzyskanie kompetencji niezbędnych do formułowania racjonalnych osądów. W myśl Kodeksu **niezależność profesjonalnego osądu** oznacza stan umysłu pozwalający osobie zajmującej się rachunkowością na rzetelne, obiektywne i wiarygodne przedstawienie jej zdania, bez ulegania wpływom zniekształcającym profesjonalny osąd. Kodeks nie zajmuje się zatem możliwością wydania przez księgowego profesjonalnego osądu, lecz jedynie niezależnością tego procesu. Wydaje się, że zakłada, iż taki profesjonalny osąd może być wydany. Księgowy może uzyskać kompetencje niezbędne do formułowania racjonalnych osądów, musi tylko pamiętać, aby w ich formułowaniu nie ulegać wpływom mogącym je zniekształcić. O takich wspomniano już wcześniej w związku z naciskami i presją, jaka może być wywierana na księgowego. Ale poza tym księgowy musi mieć świadomość, że na ten osąd mogą wpływać różne **czynniki zewnętrzne i wewnętrzne**, będące pod kontrolą osoby zaangażowanej w ten proces lub też niekontrolowane[6]. Do tych czynników należy zaliczyć między innymi *presję czasu*, *ograniczone zasoby*, *przepisy prawa*, *specyfikę branży i klienta*, *stosowanie skrótów myślowych*, wreszcie zaś *własne korzyści związane z efektami osądu*[7]. Trzeba pamiętać, że częścią procesu komunikowania się są **emocje**, które również mogą uniemożliwiać racjonalny osąd sytuacji, dlatego trzeba nauczyć się je rozpoznawać, poznawać ich siłę sprawczą i nie dopuszczać do ich wpływu[8]. W racjonalnej ocenie działań natomiast może pomóc znajomość zasad etyki, a ta, niestety, jest na ogół bardzo niewielka[9].

Biorąc pod uwagę kształtowanie prestiżu zawodu księgowego, należy zauważyć, że niezależność również będzie wpływać na wizerunek zawodu. **Wizerunek zawodu** to jego opis[10]. Tworzony jest przez tych, którzy stykają się z przedstawicielami zawodu i mogą przypisać im cechę niezależności lub nie. Powszechnie znana jest niezależność biegłych rewidentów właśnie, wpisana w ich wizerunek, natomiast w przypadku księgowych trzeba powiedzieć, że

---

6 http://www.account–pl.eu/publikacje/profesjonalny–osad–jako–fundament–rewizji–finansowej (dostęp: 9.08.2014).

7 "Evaluating Profesional Judgement in Auditing and Accounting" KPMG LLP, a Delaware limited liability partnership and the U.S. member firm of KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG Interational Cooperative ("KPMG Interational"), a Swiss entity, 2011, za: http://www.account–pl.eu/publikacje/profesjonalny–osad–jako–fundament–rewizji–finansowej (dostęp: 9.08.2014).

8 D. Bagińska, K. Hamer, J. Wołoszyn, *Wybrane zagadnienia z etyki*, s. 47.

9 W. Furmanek, *Podstawy*, s. 254.

10 *Słownik języka polskiego*, s. 557.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

nawet oni sami nie zawsze przypisują sobie tę cechę jako posiadaną ani nawet jako oczekiwaną lub możliwą do osiągnięcia.

Według Kodeksu (pkt III.2.1.): „Niezależność zawodowa osoby zajmującej się rachunkowością jest warunkiem profesjonalnego wykonywania czynności księgowych, czynności wspomagających zarządzanie, rozliczeń podatkowych i innych rozliczeń publicznoprawnych". Jeśli w Kodeksie wspomina się o profesjonalnym wykonywaniu czynności, to rozumieć należy, że księgowego chce się traktować jak profesjonalistę. Aby to było możliwe, księgowy ma się wykazać niezależnością zawodową. Wydaje się zatem w tym kontekście, że można być świetnym ekspertem, znać kwestie merytoryczne, lecz **bez niezależności zawodowej nie można być uznanym za profesjonalistę**. Kodeks wyraźnie określa ją warunkiem profesjonalnego wykonywania czynności, nie tylko czynnikiem, który ma wpływ, lecz właśnie warunkiem. Bez spełnienia go nie jest możliwy profesjonalizm. Jeśli zatem, jak to wcześniej udowodniłam, każdy księgowy powinien dążyć do osiągnięcia poziomu profesjonalisty, to tym samym każdy powinien dążyć do niezależności, zarówno umysłu, jak i wizerunku. Tym bardziej, że okazuje się, iż cecha ta jest gwarantem jakości sprawozdań zewnętrznych i wewnętrznych, o czym mowa jest w następnym punkcie Kodeksu.

Powstaje jednak pytanie, jak zagwarantować niezależność i czemu ona w zasadzie ma służyć. W przypadku biegłego rewidenta, który ponosi odpowiedzialność za wydaną opinię, ma to jasne bezpośrednie znaczenie, natomiast w przypadku księgowego, który uczestniczy w długim i często rozczłonkowanym, zespołowym podziale pracy, ten sens zachowania niezależności wydaje się rozmywać. Kolejne zapisy Kodeksu dotyczące tej zasady przybliżają jednak ten sens i wyjaśniają rozumienie i stosowanie niezależności zawodowej. Trzeba jednak przypomnieć przytoczoną już opinię, że *im wyższe są kwalifikacje i morale pracowników, tym szerszy muszą mieć oni zakres swobodnego działania, a pracodawca powinien umożliwić takim pracownikom większe możliwości swobodnego działania*. Oczekiwania pracownika w tym zakresie są większe. Oznacza to, że *wraz ze wzrostem kwalifikacji i moralności powinien wzrastać poziom niezależności*. Pracownik będzie się zbliżał tym samym do profesjonalizmu. Następuje zatem naturalne następstwo rozwoju zawodowego pracownika, podjętego w formie zwiększania kwalifikacji zawodowych i moralnych. Teraz znaczenie tej zasady i sens niezależności można bardziej docenić. Jej brak mógłby blokować aktywność i potencjał najwartościowszych pracowników, zniechęcać ich do rozwoju. Można stwierdzić, że niezależność i możliwość swobodnego działania jest dla nich w pewnym sensie nagrodą za wysiłek rozwoju zawodowego. Nie oznacza to oczywiście, że wszyscy tacy pracownicy otrzymają samodzielne stanowiska i nie będą od nikogo zależni,

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

lecz raczej to, że z jednej strony będą mogli i będą w stanie wyrażać niezależną opinię w sprawach wymagających rozstrzygnięć przy ich udziale, z drugiej zaś – ich opinia będzie mogła być uznawana za niezależną, będą proszeni o jej udzielenie i uprawnieni do tego ze względu na uznanie ich niezależności zawodowej. Jako osoby o opinii niezależnych będą doświadczały prawdopodobnie mniejszej liczby nacisków i wywierania presji. Wypełni się zatem dokładnie treść zasady poprzez posiadanie przez taką osobę **niezależności umysłu i wizerunku**, czyli:

- posiadanie niezależności profesjonalnego osądu, która oznacza określony stan umysłu,
- dbałość o wizerunek zawodu w dziedzinie rachunkowości poprzez fakt, że inne kompetentne osoby widzą, że zasada niezależności została zachowana.

Według Kodeksu (pkt III.2.2.) „niezależność zawodowa osoby zajmującej się rachunkowością leży u podstaw wysokiej jakości sprawozdań finansowych i sprawozdań wewnętrznych sporządzanych w jednostce". Na tę jakość ma wpływ opisywana uprzednio rzetelność i uczciwość księgowego, czyli przestrzeganie norm zawodowych i etycznych. Wydaje się teraz oczywiste, że to przestrzeganie jest w pełni możliwe, jeżeli księgowy działa w sposób wolny, autonomiczny, nie ulega naciskom, a zatem jeśli zachowuje niezależność zawodową. Tym samym po raz kolejny nastąpiło ścisłe powiązanie ze sobą różnych zasad Kodeksu.

Niezależność zawodowa a podległość służbowa

W Kodeksie wyjaśnia się również pojęcie niezależności widziane przez pryzmat podległości służbowej (pkt III.2.3.). Przez niektórych niezależność może być rozumiana wyłącznie jako samodzielność organizacyjna. Tymczasem Kodeks stanowi wyraźnie, że „niezależność zawodowa nie oznacza braku współpracy z innymi osobami zajmującymi się rachunkowością, jak i z innymi osobami zatrudnionymi w jednostce zgłaszającymi potrzeby informacyjne pod adresem rachunkowości". Oznacza to, że osoba cechująca się niezależnością zawodową może i powinna współpracować z innymi, mimo że może to być uważane za zagrożenie dla niezależności, zwiększające ryzyko nacisków, presji, wpływu emocji na ocenę i innych zagrożeń. Mówiąc o zdolności współpracy z innymi, podkreślić należy znaczenie **pracy zespołowej**, w wyniku której między innymi wykształca się odpowiedzialność za wynik pracy grupy,

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

następuje wymiana wiedzy i doświadczenia zawodowego, co wzbogaca pracowników zespołu, a ponadto następuje proces stałej oceny siebie na tle grupy, co może być motywacją do doskonalenia się[11]. Ważne jest wykształcenie w organizacji klimatu sprzyjającego zespołowemu uczeniu się, szczególnie dla osób dorosłych, takiego klimatu, aby pracownik nie obawiał się korzystania z pomocy innych i rozumiał, że to pomoże mu samodzielnie pracować w przyszłości[12]. Warunkiem skutecznej współpracy jest **efektywna komunikacja**[13]. Aby komunikacja była skuteczna, musi być jasna, zrozumiała i zwięzła, a informacje przekazywane systematycznie – istotne i aktualne[14].

Trzeba też wziąć pod uwagę, że współpraca może występować w różnym zakresie, ponieważ jeżeli chodzi o zespolenie ze sobą pracowników, można mieć do czynienia z **pracą indywidualną**, **zbiorową lub zespołową**[15]. Przy pracy indywidualnej pracownik odpowiada za całość zadania. Praca zbiorowa to równoczesne wykonywanie takich samych zadań przez różnych wykonawców, z których każdy pracuje indywidualnie, wykonując wszystkie zadania. Natomiast praca zespołowa polega na rozdzieleniu zadań pomiędzy różnych pracowników, z których każdy wykonuje cząstkę, a pracownicy muszą ze sobą współpracować, bo ich praca jest od siebie uzależniona[16]. Wydaje się, że praca indywidualna oddawałaby najbardziej sens niezależności zawodowej rozumianej jako niezależność organizacyjna, praca zbiorowa również zawiera aspekt indywidualnego działania, natomiast praca zespołowa powoduje silne uzależnienie, przez co może się wydawać, że nie ma miejsca na niezależność albo że jest ona uzależniona od wielu czynników. Tak jednak nie jest, bo w każdych warunkach niezależność jest osiągalna. Można natomiast postawić hipotezę, że najłatwiej ją zachować, pracując indywidualnie, trudniej w pracy zbiorowej, a najtrudniej w przypadku pracy zespołowej, gdzie zachowanie niezależności może wymagać asertywności i odwagi ze względu na jakość i terminowość wykonania całego zadania. Okazuje się, że dobra praca w zespołach podzielonych, które nie rozumieją się wzajemnie i nie przeżywają idei współdziałania, jest niemożliwa[17]. Złe rozumienie niezależności zawodowej może do takiej sytuacji prowadzić. W Kodeksie w kolejnym punkcie (III.2.4.) ucina się zatem wszelkie dyskusje na temat niezależności zawodowej interpretowanej organizacyjnie. Punkt ten stanowi, że „niezależność zawodowa osoby

---

[11] W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 160–161.
[12] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 259.
[13] D. Bagińska, K. Hamer, J. Wołoszyn, *Wybrane zagadnienia z etyki*, s. 102.
[14] M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 825.
[15] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 71.
[16] Tamże, s. 72.
[17] J. Majka, *Rozważania*, s. 92.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

zajmującej się rachunkowością nie oznacza braku funkcjonalnego podporządkowania". Należy to odczytać jako potwierdzenie, że od osoby będącej podwładnym, od którego wymaga się wykonywania poleceń służbowych, również oczekiwana jest niezależność zawodowa oraz że możliwe jest jej osiągnięcie i posiadanie. Ze strony przełożonego będzie do tego potrzebne zrozumienie oczekiwań pracownika, o czym pisałam wcześniej. Ponadto Kodeks znów może być odczytany jako *komunikat skierowany do przełożonych*, mówiący na przykład, że nie należy się bać niezależności zawodowej, bo pracownik nie będzie w ślad za tym żądał automatycznie zmian organizacyjnych. Ponadto przełożony nie może oczekiwać od pracownika, że ten zaprzestanie dążenia do niezależności zawodowej. Jest ona przecież warunkiem profesjonalizmu. Nie wolno zatem przełożonym wpływać na opinię podwładnych tylko dlatego, że stoją wyżej w hierarchii służbowej. Będzie to znów oznaczało nakłanianie do naruszenia zasad etyki. Lepiej użyć argumentów merytorycznych, o czym w Kodeksie napisano dalej. Nie wolno przełożonym wpływać ani dopuszczać do wpływania przez kogokolwiek na stan umysłu księgowego w takim stopniu, aby nie mógł rzetelnie, obiektywnie i wiarygodnie przedstawić swojego zdania, nie wolno wywierać wpływu zniekształcającego profesjonalny osąd księgowego, a wręcz przeciwnie – należy stworzyć mu warunki, w których będzie mógł w sposób niezależny wyrazić swoje zdanie, co – jak już wskazywałam – jest korzystne dla organizacji[18]. Nie może to jednak prowadzić do nieuwzględniania zdania pracownika w ogóle poprzez świadome odsuwanie go i niepozwalanie mu nawet na udział w dyskusjach i podejmowaniu decyzji. Należy zauważyć zagrożenia dla tej niezależności w procesie identyfikacji czynników ryzyka i zareagować na nie. Zasada ta informuje przełożonych, że takie działania są konieczne w trosce o wizerunek zawodu w dziedzinie rachunkowości, a więc również ich zawodu, a nie chodzi tu o interesy poszczególnych pracowników, lecz o wizerunek zawodu w ogóle. W miarę możliwości powinni oni zadbać o niedopuszczanie do tego, aby osoba zajmująca się rachunkowością znalazła się w takich sytuacjach albo podejmowała się takich działań, które mogłyby doprowadzić do tego, że zostałaby posądzona o niezachowanie zasady niezależności. Jeszcze raz podkreślić trzeba wpływ tej zasady na wizerunek zawodu jako takiego.

W Kodeksie (pkt III.2.5.) stwierdza się, że:

> [...] niezależność zawodową rozumie się jako zachowanie postawy niepoddawania się jakimkolwiek wpływom, które mogłyby stanowić zagrożenie dla etycznego (moralnego) i profesjonalnego wykonywania czynności księgo-

[18] W. Bennis, D. Goleman, J. O'Toole, *Przejrzystość w biznesie*, s. 97 i 103.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

wych, wspomagających zarządzanie, rozliczeń podatkowych i innych rozliczeń publicznoprawnych.

Zauważyć trzeba, że postawa niepoddawania się wpływom może zostać wyuczona, wypracowana, a początkiem tego może być:

- pozyskanie świadomości o potencjalnych zagrożeniach takiego wpływu, jakie mogą się zdarzyć w przypadku danej osoby;
- określenie rodzaju tych zdarzeń;
- określenie sposobów oddziaływania zdarzeń;
- określenie prawdopodobieństwa wystąpienia potencjalnych zagrożeń;
- określenie możliwych sposobów zapobiegania potencjalnym zagrożeniom.

Można w tym zakresie sięgać po liczne opracowania, które badały różne zagrożenia i sformułowały takie opisy. Przykładem może być określenie symptomów korupcji i sposobów jej zapobiegania przez **Centralne Biuro Antykorupcyjne** (CBA)[19]. Wydało ono między innymi *Poradnik antykorupcyjny dla przedsiębiorców*, publikację *Przewidywane zagrożenia korupcyjne w Polsce* oraz prowadzi specjalną stronę internetową poświęconą korupcji, gdzie znajduje się również wiele materiałów statystycznych[20]. Analiza tych materiałów może zainspirować do refleksji na temat zagrożeń i sposobów radzenia sobie z ryzykiem na konkretnym stanowisku pracy. Również w związku z **kontrolą zarządczą i audytem wewnętrznym** jednostek sektora finansów publicznych pojawiły się opracowania na temat określania różnych rodzajów ryzyka, a wśród nich ryzyka zagrożenia niezależności[21]. Można znaleźć choćby takie publikacje, przydatne wszystkim pracownikom, nie tylko administracji publicznej, jak *Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym – podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce* oraz *Pomarańczowa Księga – Zarządzanie ryzykiem – zasady i koncepcje*[22]. Publikacje te zawierają odniesienie do ogólnie przyjętych zasad identyfikowania, wartościowania i zasadniczo zarządzania ryzykiem. Oczywiście wskazówkami w tym zakresie dysponują również **biegli rewidenci**, a warto wiedzieć,

---

[19] *Poradnik antykorupcyjny dla urzędników*, http://www.antykorupcja.gov.pl/ak/wydawnictwa–cba/1803,Poradnik–antykorupcyjny–dla–urzednikow.html (dostęp: 11.08.2014).

[20] http://www.antykorupcja.gov.pl/ (dostęp: 11.08.2014).

[21] http://www.mf.gov.pl/ministerstwo–finansow/dzialalnosc/finanse–publiczne/kontrola–zarzadcza–i–audyt–wewnetrzny/aktualnosci1 (dostęp: 11.08.2014).

[22] http://www.mf.gov.pl/ministerstwo–finansow/dzialalnosc/finanse–publiczne/kontrola–zarzadcza–i–audyt–wewnetrzny/kontrola–zarzadcza–w–sektorze–publicznym/baza–wiedzy (dostęp: 11.08.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

że ich działania w trakcie audytu opierają się na algorytmie polegającym na oszacowaniu ryzyka, a następnie na reakcji na nie, a nie odwrotnie (to znaczy podejmowaniu działań według jakiegoś innego klucza, a potem rozpatrywaniu napotkanego ryzyka)[23]. *Metoda działania oparta na ryzyku* polega na tym, że przede wszystkim trzeba ocenić ryzyko i tam skierować swoje wysiłki, gdzie ono jest największe i gdzie w ogóle jest możliwość działania. Mogą bowiem wystąpić przypadki, gdy nie będzie można nic zrobić z ryzykiem w celu jego zmniejszenia lub przeniesienia i trzeba będzie je zaakceptować albo odstąpić od wykonania ryzykownego działania. Sposób pracy biegłego rewidenta opisano w MSRF 315, *Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia*[24]. Można korzystać z tych standardów albo z *Przewodnika MFK stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek*[25].

Niestety, księgowi nie mają w opisanym tu obszarze adresowanego do nich bezpośrednio wsparcia, lecz mogą skorzystać z wymienionych w poprzednim akapicie opracowań. Określenie wszystkich czynników ryzyka nie będzie łatwe i nie chodzi też o to, aby je wszystkie wymienić. Ważne jest **zidentyfikowanie maksymalnej liczby czynników ryzyka**, jaka przychodzi teoretycznie na myśl, a następnie ich uszeregowanie według oceny łączącej w sobie prawdopodobieństwo wystąpienia i potencjalne skutki – nie tylko finansowe. Wtedy, dysponując takim **rejestrem ryzyka**, można zastanowić się nad tym, w jaki sposób się nim zająć i jak sobie z nim poradzić. Oczywiście proces ten można i trzeba stosować w odniesieniu nie tylko do ryzyka dotyczącego zachowania zasady niezależności, lecz także do wszystkich innych sytuacji.

Wpływy, o których napisano w Kodeksie, mają dotyczyć zagrożeń dla etycznego (moralnego) i profesjonalnego wykonywania zawodu. Zauważyć trzeba podkreślenie przez Kodeks zarówno strony etycznej, jak i merytorycznej pracy księgowego. Wprawdzie powiedziano już, że przez pojęcie profesjonalnego działania rozumie się również działanie zgodne z normami etycznymi, jednak rozdzielenie tych kwestii w przedmiotowym zapisie Kodeksu może być odczytane właśnie jako chęć podkreślenia, że trzeba brać pod uwagę obie sfery. Niezależność ma zatem dotyczyć nie tylko zdania w kwestiach merytorycznych, lecz także wyborów etycznych księgowego, oczywiście tych, które dotyczą pola zawodowego. W tym procesie też zachowany powinien być atrybut niezależności księgowego.

---

[23] http://www.kibr.org.pl/pl/msrf (dostęp: 11.08.2014).
[24] http://www.kibr.org.pl/pl/msrf (dostęp: 11.08.2014).
[25] *Przewodnik*, *passim*.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

W punkcie III.2.6. Kodeksu sformułowano bardzo ważną w dzisiejszej dynamicznej rzeczywistości zasadę postępowania. Właśnie w kontekście zmieniającego się prawa, interpretacji urzędów, ewolucji poglądów twórców rachunkowości trzeba zauważyć, że **niezależności zawodowej nie należy mylić z nieuzasadnionym uporem trwania przy wyrażonej opinii**. Niezależność nie oznacza, że nie wolno zmieniać raz wyrażonej opinii, ale że zawsze trzeba ją wyrażać w sposób niezależny, czy będzie ona wyrażana po raz pierwszy, drugi czy kolejny. Zatem w myśl Kodeksu *potrzeba jest elastyczności w wyrażaniu opinii*. Powinnością osoby zajmującej się rachunkowością jest:

– dokonanie wszechstronnej profesjonalnej analizy sytuacji;
– skorygowanie opinii w każdym przypadku, gdy jest to konieczne.

Konieczne zaś jest, w myśl Kodeksu:

> [...] w sytuacji pozyskania przez księgowego nowej wiedzy lub informacji oświetlającej inaczej daną sprawę i uznania racji innych osób, jeżeli rozwiązania lub sugestie proponowane przez nie pozwalają na rzetelne, obiektywne i wiarygodne przedstawienie osądzanej sytuacji.

Szczególne znaczenie ma to w odniesieniu do przełożonych. Okazuje się, że przełożony, który nie ma racji, pomylił się, nigdy nie powinien upierać się przy swoim stanowisku, ponieważ przeczy to przypisywanemu mu przymiotowi mądrości, ponieważ przyznać się do błędu może właśnie tylko człowiek rozumny, otwarty, ale też mający poczucie wartości pedagogicznej takiego zachowania[26]. Z powodu tego ostatniego argumentu podkreślono szczególne odniesienie tej zasady do przełożonych. Z innego zaś punktu widzenia rozpatrując, skoro mowa o niezależności, to nie jest możliwe ani nie ma takiej potrzeby, aby podwładni myśleli podobnie jak ich przełożony[27]. Nie uniemożliwia to istnienia zdrowej współpracy, a powoduje zachowanie niezależności, ale też krytycznego myślenia. Mówi się, że czasem **najbardziej szkodliwi są pracownicy milczący**, nie można bowiem sprawdzić stopnia zrozumienia przez nich spraw, poznać poglądów. Jednak prywatnie potrafią wypowiadać negatywne opinie, odcinać się od wydarzeń; dlatego określani są jako „cisi sabotażyści"[28]. Niby zgadzają się, bo nie wyrazili sprzeciwu; ponieważ milczą, nie wiadomo, jakie mają zdanie, czy są niezależni w tej postawie, nie biorą też odpowiedzialności za wynik dyskusji. W Kodeksie nie ma mowy o tym, aby zachować pozorną niezależność albo *unikać udziału w życiu zawodowym*. Zauważyć trzeba, że **postawa odpowiedzialności w pracy to poczuwanie się**

---

[26] W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 156 i 157.
[27] Tamże, s. 154.
[28] R. Fritchie, M. Leary, *Konflikty w przedsiębiorstwie*, Warszawa 1999, s. 121.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

do ponoszenia konsekwencji za to, **co i jak człowiek zrobił**, **jak i czego nie zrobił**, **a mógł**[29]. Odpowiedzialność tę ponosi nie tylko przed samym sobą, lecz także przed grupą. Może być zatem oceniany za to, że mógł powiedzieć, a nie powiedział, co myśli.

Zakres i wykorzystywanie niezależności zawodowej

Kolejna wskazówka, jaką daje Kodeks w zakresie niezależności zawodowej, odnosi się do sposobu wykorzystania niezależności. W Kodeksie stwierdzono, że „niezależność powinna być rozumiana tylko i wyłącznie jako konieczna cecha profesjonalnego wykonywania zawodu". Już w punkcie III.2.1. mowa jest o tym, że „niezależność zawodowa osoby zajmującej się rachunkowością jest warunkiem profesjonalnego wykonywania czynności zawodowych". Oznacza to, że niezależność jako konieczna cecha profesjonalnego wykonywania zawodu jest dla księgowego wymaganiem i wyzwaniem, nie zaś uprawnieniem i należnością, co w Kodeksie wyraźnie potwierdzono kolejnymi zapisami punktu III.2.7., że „nie może być ona wykorzystywana do osiągania szczególnych przywilejów ani w jednostce, ani poza nią". Jako konieczna cecha profesjonalnego wykonywania zawodu **niezależność nie może być wykorzystywana do osiągania szczególnych przywilejów**. Może to dotyczyć traktowania innych pracowników, ubiegania się o awans albo domagania lepszego wyposażenia stanowiska pracy. Można sobie również wyobrazić wykorzystanie jej do podjęcia jakiejś znaczącej decyzji w imieniu jednostki albo pośrednictwa w załatwieniu sprawy w jednostce (w zamian za korzyść własną lub czyjąś, albo jej obietnicę), powołując się na swoją niezależność. Jest to niedopuszczalne, a w niektórych przypadkach może doprowadzić do oskarżenia o złamanie prawa, na przykład o udział w korupcji. W Kodeksie zatem wyraźnie podkreślono, że niezależność nie jest cechą opartą na normach prawnych, nie daje uprawnień sama w sobie. Jest cechą człowieka: stanem umysłu i sposobem postępowania odzwierciedlającym ten stan na zewnątrz, w trosce o wizerunek zawodu księgowego.

Punkt III.2.8. Kodeksu zawiera tę właśnie ważną treść, określającą **ramy niezależności zawodowej**. Ramy te nie wynikają z norm prawnych, ponieważ w żadnych normach nie znajdują się zapisy mówiące o niezależności zawodowej osoby zajmującej się rachunkowością: nie wymagają one jej, nie określają,

[29] W. Furmanek, *Podstawy*, s. 384 i 385.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

nie oceniają, nie nakazują weryfikować, nie wyciągają konsekwencji z tytułu jej braku. Inaczej wygląda sytuacja w przypadku biegłych rewidentów, gdzie te zapisy zawarte są w *Ustawie o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym*. Artykuł 4 ust. 1 pkt 3 tej ustawy stanowi, że biegły rewident jest obowiązany w szczególności przestrzegać standardów rewizji finansowej, zasad niezależności oraz etyki zawodowej[30]; dalej ustawa określa w art. 31 ust. 1 odpowiedzialność dyscyplinarną za postępowanie sprzeczne z zasadami niezależności, a w art. 56 ust. 1 pkt 3 opisuje przypadki, kiedy niezależność nie jest zachowana. Również odnośnie do audytorów wewnętrznych *Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych* w art. 272 ust. 1 stwierdza, że audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną[31]. Wobec faktu, że najczęściej audytor jest pracownikiem jednostki, wydaje się, że można by było doszukać się podobieństw w zakresie zachowania zasad etycznych niezależności i obiektywizmu między audytorami i księgowymi. W przypadku audytorów jednak zapisy ustawy o finansach publicznych art. 282 ust. 1 gwarantują ochronę audytora, ponieważ stanowią, że kierownik jednostki zapewnia warunki niezbędne do niezależnego, obiektywnego i efektywnego prowadzenia audytu wewnętrznego, w tym zapewnia organizacyjną odrębność komórki audytu wewnętrznego oraz ciągłość jego prowadzenia w jednostce. Również *Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, przyjęte niedawno do stosowania w Polsce, stanowią o niezależności audytora wewnętrznego[32]. Według *Standardu 1100 – Niezależność i obiektywizm* audyt wewnętrzny musi być niezależny, a audytorzy wewnętrzni obiektywni, przy założeniu, że niezależność to brak okoliczności, które zagrażają bezstronnemu wykonywaniu obowiązków przez audyt wewnętrzny. Standardy te niezależność traktują jako warunek skutecznego wykonywania obowiązków audytu wewnętrznego. Ustanawiają niezależność organizacyjną, ale nakazują rozpatrywać niezależność na szczeblu audytora, zadania, działalności audytu wewnętrznego i jego pozycji w strukturze organizacji.

Wracając do zapisów Kodeksu, stanowi on, że ramy niezależności wyznaczone są przez **merytoryczne zasady wykonywania czynności księgowe-**

---

[30] *Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym*, Dz.U. 2009, nr 77, poz. 649 ze zm.

[31] *Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych*, Dz.U. 2013, poz. 885 z późn. zm.

[32] *Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych*, Dz.Urz. 2013, poz. 15.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

go i przez sam Kodeks. Może powstać pytanie, co oznaczają merytoryczne zasady wykonywania pracy i w jaki sposób one ograniczają niezależność, a z pewnością ją ograniczają, ponieważ mowa jest o ramach niezależności, czyli jej granicach. Można to zinterpretować jako ramy, w których księgowy może i powinien wykazywać się niezależnością, ale przekroczywszy je, już się od niego nie wymaga niezależności i nie musi się on nią wykazywać. Te ramy związane z są merytorycznym zakresem pracy, a zatem w tym obszarze, w którym księgowy wykonuje swoje obowiązki, ma się wykazywać niezależnością. Przypomnieć należy, że robi to w celu profesjonalnego wykonywania zawodu. Jeśli zaś znajdzie się poza zakresem swojej pracy, gdzie może nie być profesjonalistą, nie wymaga się od niego ani profesjonalizmu, ani niezależności. Wtedy jego opinie mogą być w pełni zależne od opinii innych, których uzna za specjalistów w danej dziedzinie, za profesjonalistów, i od których sam będzie tym razem oczekiwał niezależności w wyrażaniu opinii. Można wyobrazić sobie księgowego, odpowiadającego merytorycznie za środki trwałe, który wykazał się niezależnością w trakcie oceny ich przydatności i dokonania odpisów aktualizujących albo weryfikacji stawek amortyzacji. Znajduje się w tym momencie w zakresie swoich obowiązków i w zakresie merytorycznych zasad wykonywania swoich czynności: zasad wyceny i amortyzacji. Argumentując swoją opinię, nie powołuje się na niezależność wynikającą z zajmowanego stanowiska, przyznanych mu uprawnień, uznania w oczach przełożonych, dotychczasowych dokonań dla jednostki i innych tego typu faktów, które mogą dawać mu poczucie niezależności działania, lecz na ramy merytoryczne – regulacje rachunkowości, które ma zastosować niezależnie od wszelakiego rodzaju wpływów. Zna zasady merytoryczne i one będą mu służyły jako argument w zakresie zachowania niezależności. Będzie mógł powiedzieć: wiem, jakie są zasady, wiem, jaki jest stan faktyczny i dlatego podejmuję taką, a nie inną decyzję niezależnie od zdań, presji, opinii, nacisków innych osób, niezależnie od uprzedzeń – których jestem świadomy i których wpływ oceniłem. Jego argumentacja nie będzie oparta na założeniu, że ma być właśnie tak, ponieważ to ja robię, to jest mój zakres pracy, moje stanowisko. Ten sam księgowy nie będzie już mógł wykazać się podobną niezależnością w zakresie rachunkowości rezerw emerytalnych, w których nie jest specjalistą, i zakres ten nie należy do jego obowiązków. Wtedy przyjmie to, co zobaczy, uzależniając w pełni akceptację tego od zdania innych. Nie będzie się mógł również wykazać niezależnością w zakresie podejmowania decyzji finansowej o sposobie finansowania zakupu środków trwałych, ponieważ wprawdzie dotyczy do środków trwałych, ale wykracza poza merytoryczne zasady, które są źródłem argumentacji dla jego niezależnego postępowania. Oprze się na opinii danej osoby, uznając jej profesjonalizm w tym względzie.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Księgowy w tych sytuacjach nie musi weryfikować swojej niezależności, ponieważ nie musi się nią wykazywać.

Jak już wspomniałam, w Kodeksie wskazano na świadomość zagrożeń dla niezależności i w punkcie III.2.9. napisano, że:

> [...] osoba zajmująca się rachunkowością powinna być świadoma tego, że jej niezależność może być narażona na różnego rodzaju zagrożenia już od momentu rozpoczęcia wykonywania czynności księgowych, czynności wspomagających zarządzanie, rozliczeń podatkowych i innych rozliczeń publiczno-prawnych.

Podkreślić należy, że wielokrotnie w Kodeksie zwrócono uwagę na **świadomość pewnych zjawisk**, którą to świadomość powinien mieć księgowy. Odpowiedź na pytanie, dlaczego ta świadomość jest wskazywana, kieruje w stronę skuteczności działania. Świadomość ma ogromne znaczenie dla **skuteczności** działania, a dla świadomości z kolei kluczowe znaczenie ma wyobraźnia[33]. Wyobrażenie ostatecznego rezultatu umożliwia człowiekowi przewidywanie przebiegu, etapów działań, wiązanie ich ze środkami niezbędnymi do nich, kontrolowanie. Zatem **należy wyobrazić sobie przebieg pracy**, **a w nim zjawiska stanowiące potencjalne zagrożenia**. Niektóre z tych zjawisk będą oczywiste i na stałe przypisane do danego stanowiska pracy, a tym samym łatwiejsze do zidentyfikowania. Inne będą występować zależnie od pojawienia się różnych czynników, a zatem ich przewidzenie i uświadomienie sobie na początku wykonywania pracy może być trudne lub wręcz niemożliwe. Wyobraźnię i świadomość pracownika wzbogaca **doświadczenie zawodowe**. Można usłyszeć czasem zwrot: nie wyobrażałem sobie, że można tak postąpić, że może się tak zdarzyć. Dotyczyć to może pewnych rozwiązań merytorycznych, pozytywnych, poszerzania wiedzy i umiejętności, lecz może nastąpić również w sytuacjach nieetycznego zachowania, które nie było do tej pory uświadamiane sobie jako prawdopodobne w danych okolicznościach. Wydaje się, że prawdziwa jest hipoteza, mówiąca, że **świadomość zagrożeń zwiększa się wraz z doświadczeniem i wiekiem**, co nie oznacza, że młody pracownik nie jest w stanie zauważyć słabych punktów dla niezależności, wynikających zarówno z otoczenia, jak i z cech swojego charakteru. Zebranie ich pozwala na zbudowanie rejestru ryzyka i zarządzanie nim. **Zarządzanie ryzykiem** jest elementem kontroli wewnętrznej[34]. Standardy kontroli COSO, powszechnie uznane na świecie i stosowane również w Polsce, mówią, że

---

[33] W. Furmanek, *Podstawy*, s. 61.

[34] Na kontrolę wewnętrzną wpływa fakt przyjęcia Kodeksu, o czym w: M. Garstka, *Wpływ Kodeksu Etyki Zawodowej na kontrolę wewnętrzną w rachunkowości,* w: *20 lat ustawy*

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

kontrola wewnętrzna składa się z pięciu elementów. Informacje o tej kontroli można znaleźć choćby na wspomnianej stronie internetowej Ministerstwa Finansów, dedykowanej kontroli zarządczej i audytowi wewnętrznemu, na stronie NIK[35], ale oczywiście również w literaturze przedmiotu[36] i na stronach organizacji wydających te standardy[37]. Jest to powszechnie dostępna wiedza i warto z niej skorzystać, nawet jeśli w jednostce nie obowiązują formalnie żadne istniejące standardy kontroli wewnętrznej (na przykład COSO, ISO, INTOSAI). Dodać warto, że wskazuje się od dawna na konieczność publikowania sprawozdań zewnętrznych na temat funkcjonowania kontroli wewnętrznej[38]. Kontrola wewnętrzna została też określona w MSRF, gdzie w MSRF 315, *Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia* określono, że składa się ona z następujących elementów:

1. Środowisko kontroli.
2. Proces szacowania ryzyka przez jednostkę.
3. System informacyjny, włącznie z procesami gospodarczymi objętymi sprawozdawczością finansową i przekazywaniem informacji.
4. Czynności kontrolne.
5. Nadzorowanie kontroli.

Ocena ryzyka to proces identyfikowania i analizowania ryzyka istotnego z punktu widzenia celów podmiotu i określenia właściwej reakcji na ryzyko, która obejmuje:

- identyfikację ryzyka;
- ewaluację ryzyka;
- ocenę apetytu na ryzyko jednostki (skłonności jednostki do ryzyka);
- reakcję na ryzyko[39].

---

o rachunkowości. Kierunki zmian i ich wpływ na sprawozdawczość i rewizję finansową, red. A. Kamela-Sowińska, Poznań 2014, s. 24–32.

35 http://www.nik.gov.pl/plik/id,5139.pdf (dostęp: 11.08.2014).

36 Na ten temat między innymi zob.: E. I. Szczepankiewicz, *Ewolucja światowych koncepcji kontroli wewnętrznej w systemie rachunkowości i ich wpływ na standardy audytu*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2011, t. 64 (120), s. 101–127, http://journals.indexcopernicus.com/issue.php?id=2158&id_issue=864305 (dostęp: 12.08.2014).

37 http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Polish.pdf (dostęp: 11.08.2014).

38 E. I. Szczepankiewicz, *Sprawozdawczość zewnętrzna dotycząca funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej w spółce*, w: *Rachunkowość w świetle zmian w prawie bilansowym i regulacjach zawodu księgowego*, Poznań 2008, s. 23–31.

39 *Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym*, http://www.nik.gov.pl/plik/id,5139.pdf (dostęp: 11.08.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Ryzyko, które przyjdzie księgowemu zidentyfikować, dotyczyć może zagrożeń zarówno dla niezależności profesjonalnego osądu, jak i dla niezależności związanej z dbałością o wizerunek zawodu w dziedzinie rachunkowości. Podkreślić trzeba, że może być ono zidentyfikowane w ramach szerszego procesu **identyfikacji ryzyka na danym stanowisku pracy**, który będzie systemowo opracowywany w jednostce. Wtedy zadaniem księgowego będzie albo włączenie się w ten proces, w stopniu zależnym od tego, jak jednostka zamierza go przeprowadzić, albo w zakresie oceny własnej osoby i predyspozycji do ulegania zagrożeniom i podatności na nie, która jest indywidualna dla każdego pracownika. Zasadniczo zarządzanie powinno obejmować zawsze mniej lub bardziej formalną ocenę ryzyka. W ramach tej oceny mogą być zidentyfikowane również różne inne czynniki zagrożeń, oprócz tych wskazanych w Kodeksie[40]. Według Kodeksu „zagrożenie dla niezależności pochodzić może z różnych stron, a w szczególności wynikać z **zażyłości**, **zaufania** bądź **zastraszenia**". Te same czynniki, choć i wiele innych, wymieniane są w przypadku niezależności biegłego rewidenta. Tam wymienia się ponadto takie kluczowe czynniki jak powiązania finansowe i rodzinne. Wszystkie czynniki starano się wymienić w art. 56 ust. 1 pkt 3 *Ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym*, mówiący, że bezstronność i niezależność nie są zachowane, jeżeli biegły rewident:

1. Ma udziały, akcje lub inne tytuły własności w jednostce, w której wykonuje czynności rewizji finansowej, lub w jednostce z nią powiązanej.
2. Jest lub był w ostatnich trzech latach przedstawicielem prawnym (pełnomocnikiem), członkiem organów nadzorujących, zarządzających, administrujących lub pracownikiem jednostki, w której wykonuje lub wykonywał czynności rewizji finansowej, albo jednostki z nią powiązanej.
3. W ostatnich trzech latach uczestniczył w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub sporządzaniu sprawozdania finansowego jednostki, w której wykonywał czynności rewizji finansowej.
4. Osiągnął chociażby w jednym roku, w ciągu ostatnich pięciu lat, co najmniej 40% przychodu rocznego z tytułu świadczenia usług na rzecz jednostki, w której wykonywał czynności rewizji finansowej, lub jednostki z nią powiązanej; nie dotyczy to pierwszego roku działalności biegłego rewidenta.

---

[40] Na przykład opisana przez E. I. Szczepankiewicz, *Propozycja identyfikacji i klasyfikacji zagrożeń w ocenie zasadności przyjęcia założenia o kontynuacji działalności w jednostkach*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2013, nr 73 (129).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

5. Jest małżonkiem, krewnym lub powinowatym w linii prostej do drugiego stopnia albo jest związany z tytułu opieki, przysposobienia lub kurateli z osobą będącą członkiem organów nadzorujących, zarządzających lub administrujących jednostki, w której wykonuje czynności rewizji finansowej, albo zatrudnia do wykonywania czynności rewizji finansowej takie osoby.
6. Uczestniczy w podejmowaniu decyzji przez jednostkę, w której wykonuje czynności rewizji finansowej w zakresie mającym związek ze świadczonymi usługami.
7. Z innych powodów, po przeprowadzeniu czynności zmierzających do wyeliminowania powstałych zagrożeń, nie może sporządzić bezstronnej i niezależnej opinii lub raportu.

Do kwestii zagrożeń dla niezależności odnoszą się również uwagi zawarte w poprzednim rozdziale, dotyczące zagrożeń dla obiektywizmu. Ten przecież nie będzie możliwy, jeśli księgowy nie będzie niezależny. **Cechy obiektywizmu**, **bezstronności**, **niezależności i konflikt interesów są ze sobą ściśle powiązane**.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Zasada odpowiedzialności za przygotowywane i prezentowane informacje

Istota odpowiedzialności zawodowej

Zasada sformułowana jest następująco (Kodeks, pkt III.3.):

> Zasada odpowiedzialności za przygotowywane i prezentowane informacje z zakresu rachunkowości oznacza świadomość konieczności przygotowania i prezentowania przez osobę zajmującą się rachunkowością tych informacji w sposób zgodny z obowiązującym prawem, standardami zawodowymi i normami etycznymi.

Opis istotnych składników charakterystyki tej zasady zawiera tabela 3.

Na temat odpowiedzialności w tej pracy powiedziano już wiele, między innymi w podrozdziale „Wartości moralne w pracy zawodowej" i przy omawianiu odpowiedzialności za własny rozwój zawodowy. Wskazano tam, że

Tabela 3. Opis zasady odpowiedzialności za przygotowywane i prezentowane informacje

Zasada	Odpowiedzialność za przygotowywane i prezentowane informacje
Elementy	zawodowa odpowiedzialność, etyczna odpowiedzialność
Zakres	zagadnienie, którego dotyczą informacje
Czynności	przygotowanie, prezentowanie
Sposób wykonania	– w poczuciu niezależności w procesie przygotowywania i prezentacji – ze świadomością i rozumieniem konsekwencji działań
Cel	właściwa ocena przez użytkownika informacji zagadnienia, którego dotyczą
Kryteria oceny	prawo, standardy zawodowe, normy etyczne
Cechy szczególne	terminowość, obiektywizm, wiarygodność, kompletność, zrozumiałość, istotność

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Kodeksu.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

odpowiedzialność jest to moralny obowiązek odpowiadania za swoje czyny i ponoszenia prawnie przewidzianych konsekwencji zachowania[1]. Odpowiedzialność określa się też jako powinność zawodowo-moralną pracownika, wyrażającą się potrzebą brania na siebie obowiązku wykonywania powierzonych zadań na najwyższym poziomie, przestrzegania przepisów i regulaminów[2]. Postawa odpowiedzialności w pracy wyraża stosunek pracownika do wyników własnej pracy, lecz ujmowany przez pryzmat innych ludzi, oczekujących tych efektów[3]. Wskazano też uprzednio, że ujawnia się ona w poczuwaniu się do ponoszenia konsekwencji za to, co i jak pracownik zrobił, jak i czego nie zrobił, a mógł, a także w gotowości rozliczenia się przed samym sobą oraz odpowiedzialności za grupę i przed grupą. Zauważa się, że u ludzi po 30 roku życia poczucie odpowiedzialności wzrasta. Dlatego starsi i doświadczeni pracownicy mają większe poczucie odpowiedzialności, ale też lepszą samoocenę, co z kolei wynika z większych możliwości samorealizacji i samospełnienia. Zwiększa ją również z reguły praca w grupie. Można zatem powiedzieć, że odpowiedzialność w pracy wiąże się z wiekiem, ale też z akceptacją etyki pracy[4]. Wyjaśnić trzeba, że zadaniem etyki pracy jest zarysowanie ludzkiego charakteru pracy, aby mogła być twórcza i wyzwalająca[5]. Twórczy jest każdy skuteczny czyn, ponieważ daje coś nowego, a tym samym cennego, chociaż różna jest miara twórczości czynów[6].

Druga kwestia poruszona w tej zasadzie to ponownie sprawa świadomości, omawiana już wcześniej, ponieważ w Kodeksie pojęcie to pojawia się kilkukrotnie. Można tym samym przejść teraz do kolejnej kwestii: **zgodności z obowiązującym prawem**, **standardami zawodowymi i normami etycznymi przygotowywanych i prezentowanych informacji**. Wiedzieć trzeba, do jakiego prawa, standardów i norm odsyła Kodeks. Wydaje się, że prawo rozumiane jest tu jako zbiór regulacji prawnych dotyczących funkcjonowania konkretnej jednostki, określających wymagania wobec informacji, jakie jednostka przygotowuje i prezentuje. Myśląc o informacji w postaci sprawozdania finansowego, będzie to z pewnością *ustawa o rachunkowości*, *akty wykonawcze*, *KSR*, *MSSF* lub *inne wymagane standardy*, a w przypadku jednostki sektora finansów publicznych, banku, SKOK, fundacji, spółdzielni i każdej innej odmiennej pod względem formy prawnej, organizacyjnej, rodzaju dzia-

---

1 *Słownik języka polskiego*, s. 280.
2 W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 92.
3 W. Furmanek, *Podstawy*, s. 384 i 385.
4 W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 92.
5 J. Majka, *Rozważania*, s. 64.
6 T. Kotarbiński, *Traktat*, s. 146.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

łalności i innych kryteriów, wiele innych przepisów, określających, jak ma wyglądać sprawozdanie finansowe. Nieco inny zakres regulacji należałoby wskazać dla sprawozdań statystycznych, a w sektorze finansów publicznych – dla sprawozdań budżetowych, a jeszcze inny dla raportów okresowych spółek publicznych, deklaracji podatkowych i dokumentów dotyczących ubezpieczeń społecznych. Niewątpliwie jednak zawsze jest to określone prawo, wyznaczające cechy jakościowe informacji, i należy ten zakres stosownego prawa określić w sposób wyczerpujący i jako katalog zamknięty. Następnie w myśl Kodeksu należy przemyśleć, jakimi standardami należy się kierować, przygotowując i prezentując informację, i w Kodeksie wspomina się o standardach zawodowych. Tu jest trudniej wymienić nazwy wszystkich standardów, ale zaproponować można jako takie: standardy kontroli wewnętrznej, które wpływają na jakość pracy w ogóle, a tym samym na jakość przedmiotowej informacji; standardy organizacji działu rachunkowości i organizacji pracy w tym dziale; standardy określające, jak przeprowadzić inwentaryzację; standardy ochrony informacji, w tym danych osobowych; standardy zabezpieczeń systemu informacyjnego, w tym informatycznego; standardy bezpieczeństwa pracy. Nie zawsze przyjmują one nazwę standardów, ale z pewnością stanowią standardy postępowania i dlatego będą tu do nich zaliczane. Wreszcie, nie może zabraknąć w procesie przygotowania i prezentowania informacji stosowania norm etycznych, czyli postanowień Kodeksu właśnie, ale i kodeksów firmowych, branżowych, biznesowych, dobrych praktyk giełdowych. Mówiąc o normach etycznych, trzeba określić, co należy rozumieć przez **normy i wartości**. Normami są założenia i oczekiwania dotyczące zachowań członków grupy[7]. Wartości z kolei określa się jako to, co jest przedmiotem względnie trwałych pragnień i samo w sobie stanowi dobro[8]. Określają one zatem, co uznawane jest za dobre, a co za złe, czyli do czego należy dążyć, a czego unikać. Można je zdefiniować w odniesieniu do norm i wartości kultury organizacyjnej, w tym do norm deklarowanych i norm rzeczywiście przestrzeganych[9]. **Kultura organizacyjna** bowiem jest to zbiór ważnych i wspólnych dla wszystkich członków danej organizacji pojęć, do których zalicza się właśnie normy, wartości, postawy i przekonania[10]. Poza kulturą organizacji pojawia się jeszcze pojęcie kultury pracy i kultury technicznej. W wąskim rozumieniu **kultura pracy** utożsamiana jest z cechą osobową jednostki, co oznacza, że

---

7 J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, s. 618.

8 Tamże, s. 630.

9 M. Kostera, S. Kownacki, A. Szumski, *Zachowania organizacyjne: motywacja, przywództwo, kultura organizacyjna*, w: *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, s. 392.

10 J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, s. 615.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

każdy człowiek dysponuje pewnymi indywidualnymi właściwościami; podobnie kultura techniczna – to sposób, w jaki konkretny człowiek realizuje swoje relacje z techniką[11]. Kultura pracy jako cecha osobowa obejmuje:

- **operatywną wiedzę**, opartą na wiedzy ogólnej, szerokiej, pozwalającej rozumieć zjawiska zachodzące w procesie pracy, oceniać ją, jej wytwory i zjawiska oraz kształtować i rozwijać twórczy stosunek do niej;
- **intelektualne i manualne umiejętności pracownicze**, umożliwiające racjonalne podejmowanie i wykonywanie działań zawodowych;
- **postawę wobec pracy**, przejawiającą się w zainteresowaniach i zaangażowaniu w pracę i w osobistej odpowiedzialności za sposoby realizacji zadań zawodowych i ich konsekwencje; postawa ta charakteryzuje etyczność i prawość pracownika[12].

Natomiast sposób, w jaki ludzie odnoszą się do kultury organizacji, co o niej myślą, jak ją postrzegają, określa się w literaturze **klimatem organizacji**[13]. Podkreślić trzeba, że kultura organizacyjna wpływa na wszystkie elementy zarządzania zasobami ludzkimi[14]. Nadaje to jej istotne znaczenie również w zakresie norm i wartości. Normy mogą być opisane jako *deklarowane* i są to wtedy te głoszone przez uczestników organizacji, które mogą być oczywiście utrwalane na piśmie, chociaż zazwyczaj są silnie akcentowane w wypowiedziach uczestników. Normy *rzeczywiste* zaś kierują faktycznie postępowaniem i postawami uczestników organizacji. Aktywna rola kultury organizacyjnej polega na spowodowaniu, że uczestnicy organizacji będą przyjmować oczekiwane przez organizację normy, wartości i postawy. Organizacja bowiem może wprowadzić system oddziaływań na swoich uczestników, którego celem jest zachęcenie ich do podejmowania zachowań korzystnych, a niepodejmowania zachowań niekorzystnych. Ten system nazywa się **systemem motywacyjnym**[15]. Wobec tego wydaje się, że dbanie o kulturę organizacyjną jest ważne, ponieważ może ona być czynnikiem sprzyjającym skutecznemu kierowaniu ze względu na fakt, że jest ona synergią wzorów, postaw, przekonań, norm własnych osób pracujących oraz wzorów i modeli zachowań podczas pracy, ukształtowanych w organizacji[16]. Pamiętać trzeba, że **kultura organizacji może również negatywnie oddziaływać na pracowników**. Kultura organizacji, kiedy jest nieodpowiednio ukształtowana, może nawet utrudniać pracę, występując samodzielnie lub obok innych czynników

---

[11] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 39.
[12] Tamże, s. 41.
[13] M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 341.
[14] J. Wieczorek, *Efektywne zarządzanie*, s. 12.
[15] M. Kostera, S. Kownacki, A. Szumski, *Zachowania organizacyjne*, s. 393.
[16] W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 67.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

zaburzających jej przebieg, wpływających na kształtowanie niepożądanych stanów w pracy, takich jak: czynniki indywidualne, elementy techniczne środowiska i społeczna struktura zakładu pracy[17]. Dobra kultura natomiast może też sprzyjać twórczemu myśleniu, o ile zakłada tworzenie wewnętrznego rynku dla generowanych pomysłów, całkowite oddanie się pracowników sprawom firmy, wspólność wizji pracowników i wspólną diagnozę problemów firmy, umacnianie stylu kierowania stawiającego na ludzi, a także inwestowanie w edukację[18]. Taka kultura organizacji uwolni i rozwinie myślenie twórcze. Dodać jeszcze trzeba, że kulturę można opisać poprzez zdefiniowane już wartości i normy, jednak tworzą ją również artefakty i styl zarządzania[19]. **Artefakty** to aspekty kultury organizacyjnej, które pracownicy widzą, słyszą lub odczuwają, takie jak ton, język, rodzaj powitania, sposób zwracania się do siebie, natomiast **styl zarządzania** jest podejściem kierowników do radzenia sobie z ludźmi[20]. Wskazano, że to styl kierowania stawiający na ludzi jest korzystny dla tworzenia dobrej kultury organizacji. Zaleca się, oczywiście, spisać wszystkie zasady regulujące kwestię kultury, chociaż nie w przypadku artefaktów, a za najbardziej zaawansowaną formę takiego regulaminu zachowań i oczekiwań wobec pracowników uznaje się formę kodeksu etycznego[21]. Zaleca się też odpowiednie wprowadzenie każdego pracownika w kulturę organizacyjną, zaznajomienie z tymi spisanymi zasadami, ale nie tylko z nimi. Wskazuje się w literaturze, że w pierwszym okresie wprowadzania nowego pracownika, nie za późno jednak, czyli w okresie do miesiąca od rozpoczęcia pracy, powinno się odbyć spotkanie z jego udziałem dotyczące kultury organizacji, aby zapoznać go z nią[22]. Jest to element zarządzania, który wpływa na efektywność organizacji. Zasadniczo trzeba stwierdzić, że zarządzanie zasobami ludzkimi wpływa na tę efektywność, ponieważ zakłada się, że może ono kształtować właśnie pożądane postawy: zaangażowanie, poczucie przynależności, motywację, umiejętności, a to zwiększa prawdopodobieństwo, że poprawi się produktywność i jakość, a w następstwie tego wynik finansowy[23]. Zrozumienie kultury organizacji będzie też wpływać na poczucie odpowiedzialności. Kodeks jest właśnie spisaną formą norm i wartości kultury organizacyjnej środowiska księgowych, która wskazuje, jak wykonywać czynności właściwe temu zawodowi. Chodzi zaś o takie wykonanie wszystkich wskaza-

---

17 Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 149.
18 J. Brdulak, *Rola twórczego myślenia*, s. 220–221.
19 M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 342.
20 Tamże, s. 344.
21 J. Wieczorek, *Efektywne zarządzanie*, s. 11.
22 *Narzędzia i praktyka zarządzania*, s. 99.
23 M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 139.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

nych w Kodeksie czynności, aby żadna zasada etyki nie została naruszona. To jest gwarancją jakości informacji.

Można zapytać, jak tę jakość zmierzyć, ocenić, aby zyskać pewność lub móc wskazać pracownikom, że te wysiłki etyczne się opłaciły i że rzeczywiście jakość została osiągnięta. O jakości informacji można by było wiele napisać, szczególnie w odniesieniu do sprawozdania finansowego, gdyż literatura przedmiotu jest w tym obszarze bogata, a w rachunkowości chodzi nie o co innego jak właśnie przede wszystkim o jakość sprawozdania finansowego. Z tego względu ta sprawa nie będzie tu rozwijana. Natomiast to, czemu warto się przez chwilę przyjrzeć, to **interesariusze** i ich oczekiwania wobec przedsiębiorstwa, ponieważ stopień ich znajomości również może oddziaływać na księgowych, ich poczucie odpowiedzialności oraz jakość pracy. Jeżeli księgowy ma mieć poczucie odpowiedzialności za dostarczaną informację, to niejako w naturalny sposób nasuwa się pytanie o to, przed kim w zasadzie odpowiada, czyli komu tę informację dostarcza. Informacja bowiem trafia nie do całkowicie nieznanego odbiorcy, lecz do zdefiniowanych grup interesariuszy. Zauważa się, że ważnym dylematem księgowych była i jest kwestia, jaki zakres obserwowanych zjawisk powinien stanowić przedmiot opisu w rachunkowości, aby zaspokoić potrzeby informacyjne odbiorców danych sprawozdawczych[24]. Próbę ich zdefiniowania bowiem podejmuje się nie tylko w literaturze, lecz także w standardach rachunkowości. Jedną z grup odbiorców niewątpliwie są sami pracownicy. Jako interesariusze jednostki oczekują satysfakcjonującego wynagrodzenia, wywiązywania się z zobowiązań, pełnej i rzetelnej informacji, zadowolenia z pracy, możliwości rozwoju i sprawnego zarządzania firmą[25]. Współcześnie obserwuje się, że większego znaczenia nabierają dla nich czynniki pozapłacowe, zaspokojenie potrzeb społecznych i aspiracji związanych z rozwojem osobistym[26]. Oczekują podmiotowego traktowania, a stworzenie pracownikowi możliwości awansu i rozwoju jest właśnie aspektem podmiotowego (a nie przedmiotowego) traktowania pracownika[27]. Interesariuszami samego sprawozdania finansowego, dla których sprawozdanie ma być użyteczne, są według *Założeń koncepcyjnych* MSSF aktualni i potencjalni inwestorzy, kredytodawcy i inni wierzyciele w procesie podejmowania decyzji dotyczących dalszego finansowania jednostki[28]. Ostat-

---

[24] K. Bareja, *Wpływ zasad wyceny aktywów na wynik finansowy*, w: *Rachunkowość*, s. 28.

[25] B. Jamka, *Czynnik ludzki we współczesnym przedsiębiorstwie: zasób czy kapitał? Od zarządzania kompetencjami do zarządzania różnorodnością*, Warszawa 2011, s. 42.

[26] G. Maniak, *Rosnąca presja konkurencji*, s. 37.

[27] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 94.

[28] *Praktyczny przewodnik po MSSF*, Warszawa 2014, s. 7, www.iasplus.com/en/.../other/.../Przewodnik_MSSF_2014_FINAL.pdf (dostęp: 12.08.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

nio głównym adresatem sprawozdawczości finansowej stają się dostarczyciele kapitału[29].

Biorąc pod uwagę omówione tu kwestie, łatwiej podejść do analizy sposobu realizacji zasady odpowiedzialności za przygotowywane i prezentowane informacje z zakresu rachunkowości. Konieczność przygotowania i prezentowania przez osobę zajmującą się rachunkowością informacji w sposób zgodny z obowiązującym prawem, standardami zawodowymi i normami etycznymi jest oczywista.

Przygotowanie do ponoszenia odpowiedzialności

W punkcie III.3.1. Kodeksu stwierdza się, że „osoba zajmująca się rachunkowością ponosi zawodową i etyczną odpowiedzialność za terminowość, obiektywizm i wiarygodność przygotowywanych i prezentowanych informacji z zakresu rachunkowości". Może powstać pytanie, skąd akurat takie określenia informacji pojawiły się w Kodeksie i tu wspomnieć należy o jakości informacji i jakości sprawozdania, którą wcześniej świadomie pominęłam. Otóż jakość ta powiązana jest z polityką rachunkowości. W artykule 3 ust. 1 pkt 11 u.o.r. znajdują się definicje **zasad** (**polityki**) **rachunkowości**. Są to „wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych", a MSR 8 pkt 5 stanowi, że są to „konkretne prawidła, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę gospodarczą przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych". **Cechy jakościowe** tych sprawozdań, osiągnięte dzięki przyjęciu odpowiedniej polityki rachunkowości i właściwemu zastosowaniu tej polityki, są definiowane jako następujące zestawy:

- wiarygodność, kompletność, sprawdzalność, prawidłowość, porównywalność;
- zrozumiałość, wartość prognostyczna oraz użyteczność, a w niej kompletność, porównywalność i terminowość;
- rzetelność, przejrzystość, istotność, zrozumiałość, sprawdzalność, wiarygodność, ciągłość, jednolitość, kompletność, terminowość, porównywalność;

[29] P. Kabalski, *Cele sprawozdań finansowych według projektu „Ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej"*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2009, nr 48 (104), s. 68.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

– zrozumiałość, przejrzystość i wiarygodność;
– porównywalność, zrozumiałość, przydatność, w tym terminowość, wiarygodność, w tym neutralność, ostrożność, kompletność, przewaga treści nad formą i wierne odzwierciedlenie[30].

W historycznym rozwoju rachunkowości obserwuje się nieustanną walkę w obronie cech jakościowych sprawozdania finansowego[31]. W różnych zestawach i z różną szczegółowością przedstawiane są te cechy. Kilka z nich wskazano w Kodeksie. Nie znaczy to, że informacja może nie nosić pozostałych cech, jakie kształtują jej jakość w myśl regulacji rachunkowości. Skoro jednak w Kodeksie wskazuje się tylko na kilka: **terminowość**, **obiektywizm** i **wiarygodność** przygotowywanych i prezentowanych informacji z zakresu rachunkowości, jako te cechy, za które osoba zajmująca się rachunkowością ponosi zawodową i etyczną odpowiedzialność, wydaje się, że szczególnie te cechy – w tym momencie, kiedy mowa o odpowiedzialności księgowego – są najważniejsze. Cechy wymienione w Kodeksie są uniwersalne, a zatem takie, które są właściwe dla każdej informacji. Odnośnie bowiem do wszystkich informacji można powiedzieć, że muszą być wiarygodne, ale już nie od każdej wymaga się porównywalności, bo w danym przypadku może to być niewykonalne albo taki atrybut dla informacji nie będzie istniał. Poza tym o inne cechy jakościowe zadbano w innych zapisach Kodeksu. Na przykład już w kolejnym punkcie, III.3.2., mówi się, że „przygotowywane i prezentowane przez osobę zajmującą się rachunkowością informacje z zakresu rachunkowości muszą być wiarygodne, kompletne, zrozumiałe i istotne dla właściwej oceny zagadnienia, którego dotyczą", co niejako dopełnia wskazany tu zestaw cech jakościowych. Zasada ta ukierunkowuje księgowego na powiązanie wymienionych tu cech jakościowych (**wiarygodne**, **kompletne**, **zrozumiałe i istotne**) z oceną zagadnienia, którego dotyczą, a zatem sugeruje, aby myśląc o tych cechach, mieć na względzie specyfikę zagadnienia i przez jej pryzmat, albo w jej kontekście, oceniać, czy informacja ma wymagane cechy. Przywołane wcześniej obiektywizm i terminowość wydają się nie budzić wątpliwości, niezależnie od specyfiki zagadnienia. Dziwić może jedynie powtórzenie cechy wiarygodności w dwóch zapisach Kodeksu, ale tu można interpretować te dwa zapisy (pkt III.3.1. i III.3.2.) jako wskazanie, po pierwsze, za co rozliczany będzie księgowy, bo ponosi odpowiedzialność, a po drugie – jaką informację ma przygotować, za co oczywiście również ponosi odpowiedzialność. Zatem jeśli przyjąć, że punkty te są odpowiedzią na dwa różne pytania, to cecha wiarygodności może się powtórzyć. Aby dopełnić uzasadnienie takiego rozu-

[30] M. Cieślak, *Podejście etyczne*, s. 73–82.
[31] *Rachunkowość wobec kryzysu gospodarczego*, red. B. Micherda, Warszawa 2010, s. 9.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

mowania, można dodać, że księgowy nie może ponosić odpowiedzialności za treść samych cech, czyli za istotność, bo ona tkwi w charakterze informacji, który to charakter – a nie księgowy – w powiązaniu ze specyfiką jednostki determinuje, jaką ma ona istotność. Księgowy nie odpowiada za kompletność, ponieważ ona zależy od natury i złożoności zagadnienia. Są zagadnienia proste, których kompletność jest jednoznaczna, i bardziej złożone, gdzie należy ją zbudować. Księgowy nie odpowiada też za zrozumiałość informacji, bo na to ma wpływ jej stopień skomplikowania, zależny na przykład od przyjętych rozwiązań w zakresie wyceny i umiejętności odbiorcy. Wydaje się natomiast, że może odpowiadać za to, aby nasycenie informacji tymi cechami było odpowiednio zidentyfikowane, uwzględnione w sprawozdaniu i widoczne dla użytkownika. To dlatego wymaga się prezentowania informacji **istotnych**, czyli raczej tych o większej niż mniejszej istotności, dla której progiem może być wartość pieniężna, podczas gdy księgowy zajmuje się wszystkimi informacjami. Od księgowego wymaga się, aby prawidłowo odczytał istotność informacji, która może być duża lub mała. Wymaga się kompletnych informacji, co znaczy, że księgowy musi tę kompletność odkryć, zdefiniować dla danego zagadnienia wszystkie konieczne dla uzyskania cechy kompletności elementy, ukazując je potem w sprawozdaniu finansowym. Najtrudniej chyba zadbać o zrozumiałość, która wymaga oszacowania umiejętności odczytania informacji przez użytkownika sprawozdania i sprowadzenia do jej poziomu czytelności zapisów sprawozdania finansowego, nie zapominając przy tym o kompletności. Za to skorelowanie umiejętności odbiorcy z charakterystyką informacji odpowiada księgowy. Oczywiście odpowiedzialność za wszelkie działania księgowego w zakresie przygotowania i prezentacji informacji nie spoczywa wyłącznie na nim, jeśli jest pracownikiem podległym innemu. Kodeks w punkcie III.3.3. stanowi, że „osoba zajmująca się rachunkowością ponosi odpowiedzialność za stosowanie zawodowych i etycznych zasad przez podległe jej osoby w zakresie przygotowania i prezentacji informacji". Zaledwie dwa razy Kodeks zwraca się bezpośrednio do przełożonych lub kierujących pracą innych, i to jest jeden z tych przypadków. Drugi będzie opisany przy okazji omawiania zasady zachowania tajemnicy zawodowej. Wydaje się zatem ważne, aby *zauważyć rolę przełożonych, od których bardzo wiele zależy w zakresie etyki zawodowej*. W związku z tym przełożeni muszą też ponosić odpowiedzialność w tym zakresie. Księgowy może uważać przełożonego za współtwórcę informacji i odczytać wymóg przygotowania i prezentowania informacji w sposób zgodny z obowiązującym prawem, standardami zawodowymi i normami etycznymi jako adresowany łącznie do niego i do przełożonego. Bardzo ważny będzie tu wzór postępowania, jaki da przełożony, oraz funkcja edukacyjna i kulturotwórcza, jaką on pełni. Świadomość tego powin-

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

ny mieć jednak obie strony: przełożony i podwładny, który może zauważyć i ocenić, jak tę funkcję wypełnia przełożony, i odpowiednio odnieść się do tego, być może przedstawiając odmienną postawę w sytuacji niewłaściwego podejścia przełożonego. Może to zrodzić konflikt, co Kodeks też przewidział i o czym jeszcze będzie mowa. Taka postawa księgowego będzie możliwa jednak tylko wtedy, gdy *księgowy wykaże się odpowiednim poziomem świadomości etycznej*. Dlatego w punkcie III.3.4. Kodeksu podkreślono, że „osoba zajmująca się rachunkowością musi być świadoma swojej odpowiedzialności za przygotowywane i prezentowane informacje z zakresu rachunkowości". Podano też warunki zapewnienia właściwego stopnia tej świadomości, którymi w myśl Kodeksu są:

- **poczucie niezależności** w procesie przygotowywania i prezentacji informacji;
- **świadomość i rozumienie konsekwencji działań** własnych i osób podwładnych w tym zakresie.

Tym samym omawiana zasada została powiązana, a nawet uzależniona od poprzedniej: niezależności, co potwierdza tezę, że wszystkie zasady są ze sobą silniej lub słabiej powiązane i traktowanie jednej w określony sposób przekłada się na przestrzeganie innych. Ponownie też pojawiła się **potrzeba świadomości**, już wielokrotnie uwypuklana. Tym razem świadomość ta, w parze ze zrozumieniem, dotyczyć ma konsekwencji działań i ta kwestia też była poruszana w kontekście identyfikacji ryzyka i kontroli wewnętrznej. Jest oczywiste, że spotkanie odbiorcy informacji, rozmowa z nim i poznanie jego potrzeb znacząco poprawiłoby podejście księgowych do przygotowania i prezentowania informacji, a tym samym zwiększyło poczucie odpowiedzialności. Nie zawsze jednak jest to możliwe, nawet jeśli jest to odbiorca wewnętrzny, na przykład dyrektor finansowy. Zatem odwołać się tu należy do *poczucia społecznej odpowiedzialności księgowego*, do przyjęcia przez niego założenia o znaczącej roli jego pracy w skali mikro- i makrogospodarczej, co podkreśla się i zakłada w Kodeksie. Ta rola zmotywuje go do poznania i zrozumienia konsekwencji swoich działań. Jednocześnie jest to wyraźna wskazówka dla przełożonych, mówiąca, że zapoznanie pracownika z konsekwencjami jego pracy zwiększa świadomość podwładnego, zwiększa poczucie jego odpowiedzialności za przygotowanie i prezentację informacji oraz podnosi ich jakość. Podobny skutek powoduje pozwolenie pracownikowi na niezależność. Poczucie sprawstwa, oddziaływania na swoje otoczenie i kształtowania go według własnego zamysłu ma w sobie ogromną siłę motywującą[32]. Warto z niej korzystać.

[32] Z. Dworzecki, *Kierowanie ludźmi*, s. 52.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Zasada postępowania w relacjach z podmiotami powiązanymi zawodowo z księgowym

Sposób kształtowania relacji zawodowych

Zasada sformułowana jest następująco (Kodeks, pkt III.4.):

> Zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w jej relacjach z osobami, jednostkami i instytucjami powiązanymi z nią zawodowo opierają się na szacunku, wzajemnym zrozumieniu, bezinteresowności, życzliwości, wspólnym zaangażowaniu i wymianie doświadczeń.

Opis istotnych składników charakterystyki tej zasady zawiera tabela 4.

Według kierunku w teorii i praktyce zarządzania, określanego jako *human relations*, **jednym z zasadniczych czynników określających ilość i jakość pracy pracownika jest jego emocjonalna postawa wobec organizacji**, **swojej roli w organizacji i wykonywanych czynności**[1]. Według tej teorii podstawowe znaczenie ma dla pracownika zespół, współpracownicy, którzy pozostają ze sobą w takiej relacji, że potrzebują się wzajemnie, aby wykonać zadanie. Sytuacja ta pasuje do specyfiki pracy w rachunkowości, gdzie dochodzi do wielu relacji współpracy. O współpracy traktuje również omawiana w tym rozdziale zasada Kodeksu, choć opisuje ona relacje w szerszym ujęciu. W sytuacji opisanej w teorii *human relations* tym, co sprzyja wysokiej wydajności pracy i daje zadowolenie, jest *dobra atmosfera*, *wzajemne zaufanie*, *życzliwość*, *brak konfliktów* i *chęć harmonijnej współpracy*. Można zauważyć te cechy również w Kodeksie. Szczególnie podkreślić należy *konieczność współpracy, a nie współzawodnictwa*, które może być oczywiście cenne, ale na innych polach życia. **Współpraca** to szukanie tego, co łączy, znajdowanie rozwiązań, w których wszyscy są wygrani, tworzenie atmosfery sprzyjającej rozwiązaniu każdego problemu, a temu z kolei służy troska o kulturę organizacyjną[2]. Współpraca przynosi liczne korzyści. Jednak, aby tak rzeczywiście

[1] W. Piotrowski, *Organizacje i zarządzanie*, s. 672.
[2] W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 71.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Tabela 4. Opis zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w jej relacjach z osobami, jednostkami i instytucjami powiązanymi z nią zawodowo

Zasada	Postępowanie osoby zajmującej się rachunkowością w jej relacjach z osobami, jednostkami i instytucjami powiązanymi z nią zawodowo
Elementy	relacje, wyrażanie krytycznych uwag, służenie radą i pomocą, rozwiązywanie sporów, przekazywanie informacji, wyrażanie opinii
Zakres	dobre imię zawodu, interes publiczny, przepisy prawa dotyczące zakazu nieuczciwej konkurencji
Czynności	przestrzeganie przepisów, udzielanie rad, pomoc, rozwiązywanie sporów, przekazywanie informacji
Sposób wykonania	– nienaruszanie interesu publicznego i przepisów prawa dotyczącego zakazu nieuczciwej konkurencji – służenie radą i pomocą – rozwiązywanie sporów zgodnie z zasadami Kodeksu – dbanie o prestiż własnego zawodu – zachowanie służbowych relacji – niewyrażanie opinii, które mogą wprowadzać w błąd lub być sprzeczne z dobrymi obyczajami
Cel	osiągnięcie postępowania opartego na szacunku, wzajemnym zrozumieniu, bezinteresowności, życzliwości, wspólnym zaangażowaniu i wymianie doświadczeń
Kryteria oceny	– dobre obyczaje – przepisy prawa pracy – przepisy dotyczące zakazu nieuczciwej konkurencji
Cechy postępowania	szacunek, wzajemne zrozumienie, bezinteresowność, życzliwość, wspólne zaangażowanie i wymiana doświadczeń, przestrzeganie przepisów

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Kodeksu.

było, ważne jest spełnienie wielu warunków, z których jednym jest na przykład stworzenie w jednostce klimatu sprzyjającego zespołowemu uczeniu się. Współpraca może się odbywać przecież na wielu polach, na przykład wskazanym polu uczenia się. Należy ponownie podkreślić znaczenie kultury organizacyjnej, która stwarza dobry klimat do współpracy.

Za najważniejszy czynnik zapewniający prawidłowy przebieg procesów, stopień współpracy i stosunki międzyludzkie uważana jest **życzliwość**[3]. Przeciwnie, złośliwość, nieszczerość i upór wywierają negatywny wpływ na stosunki międzyludzkie. Dlatego też kadra kierownicza powinna być wyczulona

[3] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 117 i 129.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

na oczekiwanie pomocy ze strony pracownika, ponieważ wprawdzie wielu pracowników we własnym zakresie potrafi poradzić sobie z trudnościami, lecz nie wszyscy, a biorąc pod uwagę, że pracownik jest najlepszą inwestycją pracodawcy, konieczne jest wsparcie go w tych trudnych momentach, kiedy właśnie sobie nie radzi[4]. Oczywiście nie chodzi tu o nieradzenie sobie w sensie wysiłku, jaki niesie ze sobą wykonanie zadania, lecz o merytoryczne trudności i nieradzenie sobie. Pamiętać bowiem trzeba, że mimo zabiegów technologicznych i organizacyjnych *pewien margines trudu pracy zawsze pozostanie, a niezdolność do podjęcia jakiejkolwiek ofiary jest wyrazem niedojrzałości osobowościowej człowieka*, nie świadczy o jego rozwoju, tylko o słabości[5]. Trudu wymagać będzie czasem sama współpraca, która będzie wystawiać na próbę cechy charakteru. Dlatego **ogromna rola przypisywana jest zarządzaniu zasobami ludzkimi**. Zarządzanie to prowadzi do ukształtowania *zaangażowania i współpracy*, a to zachodzi poprzez kształtowanie stosunków pracy, które zachęcają do dobrowolnego wysiłku, tworzenie warunków, w których pracownicy są zainteresowani pracą, dumni z przynależności do organizacji, chcą w niej pozostać i działają dla osiągnięcia celów własnych i organizacji[6]. Użyte tu pojęcie zaangażowanie równoważne jest ze stosunkiem do pracy, przynależność natomiast to stosunek do organizacji[7]. Poziom zaangażowania mierzy się zwykle, przeprowadzając ankiety[8]. Na podstawie ich wyników można określić, jak pracownik traktuje pracę. Przynależność można odczytać, patrząc na przywiązanie i lojalność. Skoro zatem w Kodeksie jest mowa – aż trzykrotnie przy tej zasadzie – o współpracy, to trzeba spojrzeć szeroko na tę kwestię, postrzegając jednostkę jako całość, wraz z jej kulturą i organizacją pracy.

W relacjach z innymi osobami tworzy się **prestiż zawodu**, a jednocześnie na te relacje ma wpływ jego **wizerunek**. W literaturze przedmiotu wspomina się, że uczestnictwo w grupie zawodowej nie polega jedynie na wykonywaniu zawodu, ponieważ – ze względu na społeczne oczekiwania co do sposobu wykonywania zawodu – grupa pośrednio wywiera wpływ na proces decyzyjny osoby, a dokładnie mówiąc, czyni to poprzez identyfikację i interpretację oczekiwań społecznych oraz kształtowanie norm wykonywania zawodu[9]. W praktyce można zaobserwować, że **różnym zawodom przypisuje się**

---

4 Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 151.
5 J. Majka, *Rozważania*, s. 60.
6 M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 141.
7 Tamże, s. 315.
8 Tamże.
9 B. Klimczak, *Uczestnictwo*, s. 100.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

w społeczeństwie różne role i dlatego można mówić o hierarchii zawodów. To zaś wiąże się z pojęciem prestiżu, który – jak wynika z tego stwierdzenia – przyznaje się w zależności od systemu wartości, jaki panuje w społeczeństwie, i wobec tego jest on zmienny w zależności od roli, jaką akurat w danym czasie przypisze się danemu zawodowi – to generuje poglądy, że etos zawodu powinien mieć charakter dynamiczny, ponieważ stanowi podstawę odbioru społecznego i oceny rangi oraz prestiżu zawodu[10]. Na etos zawodu, jego prestiż, mają wpływ różne elementy: *kwalifikacje niezbędne do pracy w zawodzie*, *tradycje*, *ocena przydatności społecznej*, *przywileje zawodu*, a także *podejście pracowników do wykonywanego zawodu*[11]. W społeczeństwie jako całości stratyfikacja osób opierać się może na zamożności, wykonywanym zawodzie, władzy i stanowisku, wykształceniu i stylu życia[12]. Wykonywany zawód, a w zasadzie jego prestiż, wpływa więc na pozycję społeczną człowieka. Grupy zawodowe dążą zatem do opracowania i wdrożenia reguł moralnych, zobowiązujących ich członków do zachowań wyznaczających prestiż zawodu, dlatego że trwałe wykonywanie zawodu kształtuje osobowość pracownika, nawyki, sposób zachowania tworzy rodziny zawodowe, odrębny styl życia, kultury, wzorce i stereotypy zawodowe[13]. Rośnie poczucie **dumy zawodowej**, którą określany jest system przeżyć związanych z pracą zawodową i uzyskiwanymi z niej rezultatami, ocenianymi przez ich twórcę jako szczególnie ważne i cenne[14]. Ma ona związek z przekonaniem pracownika o znaczeniu zawodu dla grupy społecznej lub całego społeczeństwa i stanowi ważny składnik motywacji osobistych i społecznych. Takie argumenty przywoływane są na początku Kodeksu, aby przyczynić się do budowania tego przekonania u osób zajmujących się rachunkowością, budowania właśnie poczucia jedności zawodowej, dumy i prestiżu. Takie poczucie silnego połączenia z grupą społeczną, które oparte jest na identyfikacji celów, przekonań i działań własnych z grupowymi, jest ważną formą społecznej więzi, określaną **więzią z zawodem**[15]. Ponieważ zakład pracy to złożona organizacja, w której z różnych powodów dochodzi do identyfikacji jednostki z grupą, można wyróżnić wiele form więzi. **Więzi społeczno-zawodowe** występują w następujących formach: zawodu, roboty, zakładowej, koleżeńskiej, hierarchii, wspólnego losu i zrzeszeniowej[16]. Pierwsza łączy ludzi ze względu na taki sam zawód, druga na czynności –

---

[10] W. Furmanek, *Podstawy*, s. 395.
[11] Tamże, s. 164.
[12] D. Bagińska, K. Hamer, J. Wołoszyn, *Wybrane zagadnienia z etyki*, s. 106.
[13] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 89.
[14] W. Furmanek, *Podstawy*, s. 294.
[15] Tamże, s. 307.
[16] Tamże, s. 308.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

robotę, trzecia za fundament więzi uznaje miejsce pracy, czyli zakład, a więź hierarchii określa związki między przełożonymi a podwładnymi w tym zakładzie. Więź koleżeńska dotyczy wspólnoty realizującej zadania; dodać trzeba, że również te pozazawodowe. Więź wspólnego losu wypływa ze wspólnych problemów decydujących o losie wszystkich osób czujących tę więź. Więź zrzeszeniowa natomiast dotyczy konieczności wspólnego, jednolitego działania wszystkich na rzecz wspólnych celów. W Kodeksie uwzględnia się relacje wyłącznie zawodowe, lecz nie wskazano żadnych występujących form więzi. Można domniemywać, że chodzi o wszystkie możliwe relacje kształtujące się we wszystkich formach więzi. Zasada postępowania osoby zajmującej się rachunkowością dotyczy konkretnie jej relacji z osobami, jednostkami i instytucjami powiązanymi z nią zawodowo. Przewiduje zatem wystąpienie relacji osoby z drugą osobą powiązaną zawodowo, relacji osoby z jednostką powiązaną zawodowo i relacji osoby z instytucją powiązaną zawodowo. Trzeba zauważyć różnice między sytuacją, w jakiej znajduje się księgowy w każdym z tych trzech odmiennych przypadków. Są tu typowe relacje międzyludzkie ze współpracownikami z tytułu wykonywanej pracy, z innymi księgowymi spotkanymi na szkoleniach, egzaminach, spotkaniach branżowych, na rozmowach o pracę, rozmowach handlowych, w banku itp. Są też relacje z jednostką jako pracodawcą księgowego, wynikające ze stosunku pracy. Wreszcie, są relacje z instytucjami takimi jak: ZUS, US, KRS, GUS, KNF, GIODO, Urząd Celny, PIP, ministerstwa, samorząd terytorialny i wiele innych, w zależności od przypadku danej jednostki, z których nie wszystkie będą zawodowo bardzo bliskie księgowemu. Niemniej jednak przyczyną relacji z nimi jest wykonywany zawód, a powodem jest najczęściej **konieczność przekazania informacji**. Wydaje się, że powinno tu być miejsce jeszcze dla biegłego rewidenta, różnych doradców, audytorów zewnętrznych (na przykład ISO, bezpieczeństwa informatycznego), których można uznać za jednostki powiązane zawodowo. W tych dwóch rodzajach relacji, z jednostką i z instytucją, rzecz jasna dochodzi do kontaktów z ludźmi, ale prezentują oni w tych relacjach stanowisko podmiotu, nie zaś swoje. Wszystkie te relacje mają **opierać się na szacunku**, **wzajemnym zrozumieniu**, **bezinteresowności**, **życzliwości**, **wspólnym zaangażowaniu i wymianie doświadczeń**. Należy pamiętać, że nie zawsze wszystkie te cechy będą mogły być obecne, ponieważ relacje z niektórymi wymienionymi podmiotami nie będą ich wymagać albo rodzaj relacji nie będzie rodził potrzeby wykazania się daną cechą, na przykład nie zawsze będzie oczekiwana i możliwa wymiana doświadczeń (zwykłe przekazanie danych, na przykład sprawozdania do GUS czy KRS), a w prawidłowo układających się relacjach nie zawsze będzie dochodzić do takiego rodzaju współpracy, aby móc mówić o jakimś szczególnym wzajemnym zaangażowaniu (właśnie w relacjach z GUS lub

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

KSR). Jednak żeby kiedykolwiek chcieć właściwie postąpić, zgodnie z Kodeksem, trzeba się dowiedzieć, jak rozumieć te cechy i uświadomić sobie, jak można oprzeć na nich swoje relacje. Definicje słownikowe tych cech to:

- **szacunek i szanować** – poszanowanie, cześć, poważać kogoś, respektować, prawa, tradycje, chronić przez zniszczeniem;
- **zrozumienie** – życzliwość i wyrozumiałość;
- **bezinteresowność** – nieszukanie zysku;
- **życzliwość i życzliwy** – szczere uczucie przyjaźni, przywiązania, sympatii, przychylność, dobre nastawienie do kogoś;
- **zaangażowanie** – bycie pochłoniętym przez coś, wciągniętym w coś[17].

W punkcie III.4.1. Kodeksu wyjaśniono, że „celem postępowania zgodnego z tymi zasadami jest dbanie o zachowanie dobrego imienia zawodu oraz nienaruszanie interesu publicznego". Takie cechy postępowania z pewnością sprzyjają budowaniu pozytywnego wizerunku księgowego, a jednocześnie chronią one przez nadużyciami, z jakimi może się spotkać księgowy podczas relacji z innymi osobami. Naruszenie interesu publicznego jest wielkim nadużyciem, szczególnie w przypadku przedstawiciela zawodu zaufania publicznego, zawodu o wysokim prestiżu. **Interes własny osoby nie zawsze jest zgodny z dobrem wspólnym** i to powoduje dylematy – sytuacje, w których trzeba zdecydować, w jaki sposób postąpić. W takiej sytuacji to właśnie szacunek, jaki jest należny wszystkim osobom w jednakowym stopniu, może pomóc znaleźć właściwe wyjście z sytuacji. Wskazywano to już w odniesieniu do sytuacji podejmowania decyzji przez organizację, która powinna szanować jednakowo każdego pracownika, lecz może wystąpić również we wzajemnych relacjach między osobami powiązanymi zawodowo i w ogóle między ludźmi. Chodzi o uświadomienie sobie, że każdemu człowiekowi – osobie – należy się szacunek wynikający z samego faktu bycia osobą, podmiotem. **Braku szacunku do drugiej osoby nie usprawiedliwiają żadne sytuacje zawodowe**. Co więcej, wykazanie się jego brakiem wpływa ujemnie na ocenę osoby, która tak postępuje, a nie drugiej strony relacji. Być może przypominają się tu stwierdzenia o niezasługiwaniu na czyjś szacunek, ale nie mają one wystarczającego uzasadnienia etycznego i filozoficznego w kulturze europejskiej zbudowanej na chrześcijańskich wartościach. Przyjmuje się, że każdy człowiek jest wolny, a wolność to taka zdolność istoty ludzkiej, która pozwala umysłowi ludzkiemu panować nad samym sobą i nad rzeczywistością[18]. Problemy moralne

---

[17] *Słownik języka polskiego*, wg haseł.

[18] A. Chapelle, *Życie w duchu a etyka wolności*, w: *Moralność chrześcijańska*, red. P. Góralczyk, Poznań–Warszawa 1987, s. 230.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

budzą zwykle silne emocje[19] i nie jest łatwo określić, jak rozmawiać o nich na płaszczyźnie zawodowej, zwłaszcza gdy trzeba poruszyć głębokie podstawy moralności. Rozważania etyczne kwestii zawodowych przywołały jednak pojęcie szacunku, który wiąże się z problemem sumienia[20]. Wskazuje się, że podejmowanie decyzji polega na szczególnym dialogu i zmaganiu dwu władz umysłowych człowieka: rozumu (władzy poznawczej) i woli (władzy pożądawczej)[21]. Takie rozważania powinny doprowadzić do wyboru poszanowania drugiej osoby również w sferze zawodowej. Ogólnie rzecz ujmując, działanie niemoralne polega na zwracaniu się do celu pozornego, a więc do czegoś, do czego się zmierza jako do dobra, podczas gdy w rzeczywistości nie jest to własne dobro[22]. Wolność każdej jednostki, indywidualnej osoby, jak i prawo, które jest prawem dla wszystkich, prawem uniwersalnym, spotykają się w sumieniu człowieka[23], aby podjąć decyzję, jak postąpić. Człowiek roztropny decyduje o swoim postępowaniu i porządkuje je, kierując się sumieniem, i dzięki temu stosuje bezbłędnie zasady moralne do poszczególnych przypadków i przezwycięża wątpliwości odnośnie do dobra i zła[24]. Sumienie jest wiedzą o sobie i usamodzielnia się, gdy przybiera postać samoświadomości[25]. Niestety, dziś może nie dochodzić do tego, ponieważ czyni się wszystko, aby uśpić głos sumienia. Sumienie moralne jest sądem rozumu, przez który rozpoznaje się jakość moralną czynu, który zamierza się wykonać, właśnie się dokonuje lub dokonało, a rozpoznając (we wszystkim co się mówi i co czyni), powinno się wiernie iść za tym, o czym się wie, że jest słuszne i prawe[26]. Trzeba zatem wiedzieć, co jest słuszne. Wiele przykładów wskazuje jednak na to, że człowieka stać na skuteczne samozakłamanie, polegające na odebraniu „głosu" sumieniu, aby nie mogło robić wyrzutów, a to jest proces groźny, bo niemal nieodwracalny[27]. Ciągła praca nad sobą, nad kształtowaniem sumienia, jest koniecznością[28], choć jest trudna dzisiaj, kiedy to już prawie zanikło stawianie

---

19 A. Szostek, *Pogadanki z etyki*, s. 9.

20 Szerzej zob.: M. Garstka, *Etyka zawodowa w rachunkowości*, „Annales. Etyka w Życiu Gospodarczym" 2014, vol. 17, nr 1, s. 61–72, http://www.annalesonline.uni.lodz.pl/archiwum/2014/2014_1_garstka_61_72.pdf (dostęp: 13.08.2014).

21 A. Szostek, *Pogadanki z etyki*, s. 53.

22 J. H. Walgrave, *Osoba ludzka i jej przeznaczenie*, w: *Moralność chrześcijańska*, s. 24.

23 H. Kuhn, *Sumienie pomiędzy wolnością a prawem*, w: *Moralność chrześcijańska*, s. 60.

24 *Katechizm Kościoła Katolickiego*, Poznań–Warszawa 2002, pkt 1806.

25 H. Kuhn, *Sumienie*, s. 61–62.

26 *Katechizm*, pkt 1778.

27 A. Szostek, *Pogadanki z etyki*, s. 163.

28 *Encyklika Veritatis Splendor*, pkt 64, http://www.vatican.va/holy_father/john_paul_ii/encyclicals/documents/hf_jp–ii_enc_06081993_veritatis–splendor_pl.html (dostęp: 12.07.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

na równi praw i obowiązków, co przez tak długi czas było aksjomatem moralności praktycznej. Mówi się głośno o prawach, natomiast rzadko ktoś odważy się nieśmiało przypomnieć o obowiązkach. Ponadto zdaje się istnieć powszechna zgoda na to, aby domaganie się i dotrzymywanie praw było istotną treścią społecznej egzystencji człowieka, co z kolei tworzy przekonanie, że człowiek tylko wtedy stanie się pełnoprawnym obywatelem nowych czasów i będzie żył w ich stylu, gdy zacznie postępować według własnego uznania i nie będzie brał niczego innego pod uwagę, żadnych norm obiektywnych, które to normy nakładają na niego obowiązki[29]. Jan Paweł II zauważył, że postawiono tezę, według której osąd moralny jest prawdziwy na mocy samego faktu, że pochodzi z sumienia, co spowodowało zanik nieodzownego wymogu prawdy na rzecz kryterium szczerości, autentyczności, „zgody z samym sobą" i co doprowadziło do skrajnie subiektywistycznej interpretacji osądu moralnego[30]. Przeciwdziałać temu może **wspólne ocenianie czynów i wspólne podejmowanie decyzji**. Samotne podejmowanie decyzji jest często niemożliwe, a czasem nie jest zasadne i warto oprzeć się na zdaniu innych, tym bardziej że „o zbyt wielką stawkę toczy się życie – moje i innych – bym mógł lekceważyć własną omylność i brak doświadczenia oraz pomoc, jaką mi w tej sytuacji mogą zaoferować inni"[31].

Wzajemne zrozumienie buduje zgodę w relacjach, ponieważ przybliża i pozwala określić interesy obu stron. Różnice interesów i konflikty będą jeszcze szczegółowo omawiane. Tutaj zauważyć warto, że rozumiejąc potrzeby, stanowiska, cele drugiej strony, łatwiej wypracować rozwiązanie najwłaściwsze dla danej sytuacji. Można się zżymać na konieczność przekazywania sprawozdań finansowych do KRS, jednak widząc zainteresowanie tymi sprawozdaniami, można diametralnie zmienić zdanie i zacząć je przesyłać terminowo oraz lepsze jakościowo. Księgowy musi jednak to zrozumieć bez posiadania namacalnego dowodu w postaci obserwacji i statystyk, ale **w poczuciu społecznej odpowiedzialności** i konieczności wypełnienia przepisów. Dodać trzeba, że nie mając w tym żadnego interesu, czyli bezinteresownie. **Bezinteresowność** to kolejny atrybut księgowego, który tylko i wyłącznie dlatego, że widzi w drugim pracowniku osobę godną szacunku, jest gotowy do pomocy, wyraża zrozumienie dla jej postępowania, w tym popełnianych przez nią

---

[29] A. Bohm, *Wszyscy mówią o prawach; my mówimy o obowiązkach*, w: *Moralność chrześcijańska*, s. 252.

[30] *Encyklika Veritatis Splendor*, pkt 32, http://www.vatican.va/holy_father/john_paul_ii/encyclicals/documents/hf_jp–ii_enc_06081993_veritatis–splendor_pl.html (dostęp: 12.07.2014).

[31] A. Szostek, *Pogadanki z etyki*, s. 89.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

błędów. To cecha, z powodu której księgowy, tylko dlatego, że szanuje prawa jednostki, w której jest zatrudniony, jej dobre imię, nie sprzedaje konkurencji siebie, umów, klientów ani informacji. W punkcie III.4.3. Kodeksu mówi się przecież, że „osoba zajmująca się rachunkowością przestrzega przepisów prawa dotyczących zakazu nieuczciwej konkurencji". Szerzej kwestia ta będzie omówiona w rozdziale dotyczącym ostatniej zasady Kodeksu: właściwego oferowania usług z dziedziny rachunkowości, i tam będzie to zagadnienie przedstawione całościowo w kontekście art. 12 *Ustawy o zakazie nieuczciwej konkurencji*. Ważna jest przy tym motywacja kierująca postępowaniem księgowego – nie powinien nią być własny interes, korzyść własna lub strony trzeciej, lecz tylko i wyłącznie szacunek, respektowanie przysługujących drugiej stronie praw, a nie niszczenie. Dobrze byłoby, aby nie była nią też litość, lekceważenie (to pomoże ustalić właśnie odpowiednio ukształtowane sumienie), a jeśli tak się zdarza, warto wracać co jakiś czas do lektury Kodeksu, chociażby w ramach samooceny, aby przypomnieć sobie zalecaną hierarchię wartości, jaką tworzy się dla całego środowiska księgowych.

Łatwiej o szacunek i właściwą motywację, jeśli obecna jest w środowisku zawodowym wzajemna życzliwość, czyli dobre nastawienie do innych. Oczywiście życzliwość nie może mieć powodu, ona jest bez powodu, dlatego można zacząć ją wprowadzać w życie zawsze i wszędzie. Stanowić może punkt wyjścia do trudniejszych postaw, jakie będą konieczne, a o których w Kodeksie wspomina się w odniesieniu do sporów i sprzeczności interesów. Nie warto zadawać pytania: dlaczego jesteś ostatnio życzliwy, jak również szukać odpowiedzi na nie. Warto być życzliwym i potwierdzić swoim postępowaniem stwierdzenie zawarte w Kodeksie (pkt III.4.2.): „**Osoba zajmująca się rachunkowością w relacjach z innymi osobami zachowuje szacunek**, **wzajemne zrozumienie**, **bezinteresowność i życzliwość**". Dla żadnej z tych cech nie trzeba szukać uzasadnienia ani wytłumaczenia, poza faktem bycia osobą. Szacunek dla drugiej osoby spowoduje, że treść kolejnej wskazówki tej zasady (pkt III.4.4.): „Ewentualne krytyczne uwagi kierowane pod adresem innej osoby zajmującej się rachunkowością osoba zajmująca się rachunkowością wyraża w obecności osoby zainteresowanej, z zachowaniem służbowych relacji", wyda się oczywistością. Z szacunku dla prawa drugiej osoby do dobrego imienia należy albo podzielić się swoimi krytycznymi uwagami na temat jej postępowania z tą osobą, albo zachować je dla siebie. Trzeba pamiętać, że o tym, jak wyrażać opinie, stanowi również zasada niezależności zawodowej i tam dotyka stanu umysłu, jaki towarzyszy wydawaniu opinii. **Prawo ochrony dobrego imienia i wizerunku** pochodzi z prawa cywilnego i Konstytucji RP. W artykule 23 k.c. wymieniono **dobra osobiste człowieka**, które podlegają ochronie kodeksowej niezależnie od ochrony przewidzianej

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

w innych przepisach. Do nich należą: *zdrowie*, *wolność*, *cześć*, *swoboda sumienia*, *nazwisko lub pseudonim*, *wizerunek*, *tajemnica korespondencji*, *nietykalność mieszkania*, *twórczość naukowa*, *artystyczna*, *wynalazcza i racjonalizatorska*[32]. **Prawo do ochrony czci i dobrego imienia** wymienione zostało w art. 47 Konstytucji RP, w myśl którego każdy ma prawo do ochrony prawnej życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz do decydowania o swoim życiu osobistym[33]. Jeśli jednak księgowy czuje się w sumieniu zobowiązany do wyrażenia krytycznych uwag publicznie, powinien to zrobić, adresując je do właściwej osoby, a taką jest kolejna osoba na ścieżce relacji służbowych, czyli na przykład wspólny przełożony albo wskazany dla takich celów w procedurach jednostki audytor etyczny. Na tę komunikację można spojrzeć z dwóch stron. Z jednej – w Kodeksie określa się, jak postąpić etycznie, aby odpowiednio potraktować krytykowanego. Jednak z drugiej strony dla krytykowanego jest to pole i powód oceny osoby krytykującej. Może ona odnieść się zarówno do kwestii rozpowszechniania informacji, czasem niekoniecznych, jak i do obrania niewłaściwej ścieżki przekazywania informacji. Wiedząc o nieetycznym rozpowszechnianiu informacji, osoba krytykowana może też sama domagać się konfrontacji w obecności przełożonego, na którą powinny się zgodzić wszystkie strony. Co ciekawe, w życiu codziennym obserwuje się, że raczej trudno spotkać przypadki wyrażania pozytywnych uwag na temat pracy innych w obecności tych osób. Wskazówka zawarta w Kodeksie może być ponadto odczytana jako *zalecenie nieujawniania krytycznych uwag o osobach kierujących i przełożonych w obecności pracowników niższego szczebla*, może to bowiem spowodować utratę autorytetu tych osób. Jest to podobny mechanizm jak krytykowanie nauczyciela w obecności ucznia. Dyrektor, w razie takiej konieczności, powinien wezwać nauczyciela do siebie, a nie krytykować go na forum klasy. Warto zwrócić jeszcze uwagę na to, czy nie pojawia się w tym momencie pewien, być może ukryty, problem. Fala artykułowania niestosownych uwag o kimś wobec innych, ukrytego deprecjonowania czyjejś pracy lub unikania odpowiedzi na prośby są określane **pasywną agresją**[34]. Kodeks nie oczekuje od księgowego, że poradzi sobie ze wszystkimi problemami ani od jutra, ani docelowo. Czasem problemy są na tyle skomplikowane, że rozwiązaniem może być – technicznie najprostsze, choć niekoniecznie najlepsze – rozwiązanie stosunku pracy.

---

[32] *Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks Cywilny*, Dz.U. 2014, poz. 121, art. 23.

[33] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm., art. 47.

[34] D. Dana, *Rozwiązywanie konfliktów*, Warszawa 1993, s. 42.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Krytyczne uwagi mogą wynikać z braku kompetencji osoby opisywanej i tu może nastąpić konieczność zastosowania się do kolejnej wskazówki zawartej w Kodeksie w pkt III.4.5., mówiącej, że „osoba zajmująca się rachunkowością służy radą i pomocą innej osobie zajmującej się rachunkowością w wykonywaniu przez nią zawodu, jeżeli o taką radę bądź pomoc zostanie przez nią poproszona". Każdy księgowy powinien pamiętać, że może skorzystać z postanowienia punkcie III.4.5. Kodeksu i poprosić o pomoc, która powinna być mu udzielona. Każdy też powinien mieć świadomość, że takiej pomocy ma udzielić, nawet jeśli tego nie obejmuje formalnie zakres jego obowiązków i umowa o pracę. Zauważyć należy, że ta pomoc nie musi oznaczać wykonania pracy za kogoś albo zrobienia komuś wielogodzinnego szkolenia. Czasem wystarczy wskazać sposób wybrnięcia z problemu, umożliwić pracę w godzinach ponadwymiarowych, wskazać szkolenie na rynku, kompetentnego doradcę lub odpowiednią lekturę. Nie można obawiać się proszenia o pomoc, mimo że to może być w pierwszej chwili nieprzyjemna sytuacja dla wszystkich, o czym już pisałam przy okazji omawiania zasady kompetencji zawodowych. Jednak pracownik z reguły pracuje w pewnym zespole, który – jeśli jest właściwie ukształtowany przez kierownika i kulturę organizacyjną – jest **grupą samopomocową**, a w takiej grupie każdy jej członek jest skłonny udzielić pomocy i każdy z nich może liczyć na życzliwą pomoc innych członków zespołu[35]. Koniecznie jednak trzeba tu wspomnieć o **własności informacji** i **władzy**, jaka z tego wynika[36]. Otóż każda osoba, wykonując daną pracę, nabiera pewnej wiedzy i pewnych informacji o tej pracy, informacji szczególnych, które nie wynikają z żadnych przepisów, procedur itp. Taka wiedza daje poczucie pewnej władzy, która wiąże się z byciem skuteczniejszym niż inni. Podzielenie się taką informacją lub wiedzą powoduje utratę władzy, a to nie przychodzi łatwo. Łatwiej nakłonić pracowników do zdobywania, tworzenia, gromadzenia wiedzy, niż dzielenia się nią, ponieważ ludzie obawiają się utraty przewagi, którą ciężko, czasem przez wiele lat, budowali i wreszcie ją uzyskali, ponieważ mają większe doświadczenie, umiejętności, zdolności, wiedzę[37]. Może ich w tym utwierdzać kultura firmy, która może nie sprzyjać dzieleniu się wiedzą[38]. Takie osoby boją się o jej utratę, utra-

[35] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 135.
[36] J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, s. 516.
[37] M. W. Staniewski, *Zarządzanie*, s. 74.
[38] M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 209.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

tę pracy, pozycji, dlatego **pracownik powinien być tak motywowany**, **aby chętnie dzielił się wiedzą**, bez obawy o utratę tych dóbr. Może do tego motywować na przykład system ocen pracowniczych, który promuje wszystkie wspomniane postawy: *zdobywania*, *tworzenia*, *gromadzenia*, ale też *dzielenia się wiedzą*, albo przyznanie nagrody dla najbardziej życzliwej, pomagającej, dzielącej się wiedzą i doświadczeniem osoby[39]. Dodatkowo obawy o utratę tego typu wiedzy zakłócają w organizacji proces komunikacji, która nie jest wtedy całkiem otwarta, a przecież takimi informacjami i wiedzą można się także odpowiednio dzielić[40]. W myśl Kodeksu nawet trzeba, a przynajmniej powinno się, szczególnie w sytuacji zmian personalnych. Każdy z pracowników ma jakiś zakres władzy, a poczucie bezsilności wynika raczej z braku umiejętności rozpoznania i uświadomienia sobie innych możliwości działania[41]. Wiedza zaś, jeśli nie jest kartą przetargową pracownika, służy przede wszystkim do dzielenia się z innymi w celu ułatwienia relacji pracowniczych, kiedy to rodzi się świadomość, że sukces jednego zależy od innych[42]. **Władza nie jest wartością samą w sobie**, lecz wiąże się z nią możliwość uczynienia zarówno dobra, jak i zła. Dlatego musi iść w parze z odpowiedzialnością moralną i mieć swój wymiar etyczny, i to od osoby ją posiadającej zależy, jakim wartościom będzie służyć[43].

Pomoc i dzielenie się wiedzą są bardzo ważne dla nowych pracowników. Istotne jest, aby szczególnie właśnie oni mieli świadomość tego, w jakie środowisko trafiają, ponieważ zwykle będą potrzebować wsparcia. Zwraca się uwagę, że wprowadzenie do pracy ma na celu przede wszystkim zapoznanie pracownika z wyznawanymi w organizacji wartościami, obowiązującymi procedurami, promowanym zachowaniem[44]. Biorąc to pod uwagę, należy przywiązywać wagę do tych kilku „zmarnowanych" godzin poświęconych na dobre **wprowadzenie pracownika do pracy**, zamiast rzucać go od razu w wir zadań, nawet jeśli ma już doświadczenie w danej pracy. Jednak każda organizacja jest inna i pracownik w każdej musi się dostosować do panującej kultury organizacyjnej. Zmiany pracy są zawsze dużym przeżyciem, a *pracownik przenosi ze sobą liczne doświadczenia, przyzwyczajenia, a czasem uprzedzenia*[45]. Pozytywne w tej sytuacji jest to, że osoba rozpoczynająca nową pracę jest najczęściej otwarta i chętna do współ-

---

[39] M. W. Staniewski, *Zarządzanie*, s. 75.
[40] J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, s. 516.
[41] D. Dana, *Rozwiązywanie konfliktów*, s. 119.
[42] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 262.
[43] J. Penc, *Nowoczesne kierowanie ludźmi*, s. 120.
[44] *Narzędzia i praktyka zarządzania*, s. 93.
[45] Tamże, s. 95.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

pracy[46]. Tę chęć i aktywność trzeba wykorzystać, kładąc nacisk na najważniejsze dla organizacji wartości.

Kolejna wskazówka zawarta w Kodeksie (pkt III.4.7.) stanowi, że „księgowy w ramach współpracy z innymi osobami zajmującymi się rachunkowością, jednostkami i instytucjami powiązanymi z nią zawodowo rozwiązuje ewentualne spory zgodnie z zasadami Kodeksu". Samo pojęcie sporu będzie omówione przy zasadzie postępowania w przypadkach sporu i sprzeczności interesów. Kodeks powinien być w tej sytuacji – powiązania zawodowego – wzorem postępowania dla obu stron, chociaż nie musi tak być. **Powiązanie zawodowe** nie zostało, jak wskazałam, zdefiniowane w Kodeksie. Można jednak je rozumieć jako powiązanie wynikające z wykonywania zawodu księgowego, choć niekoniecznie tylko powiązanie z osobami zajmującymi się rachunkowością. Jeśli tak, to trzeba zauważyć, że wiele z jednostek, instytucji, osób wykonujących inny zawód niż dotyczący rachunkowości, czyli niebędących osobami zajmującymi się rachunkowością w myśl definicji kodeksowej, ma swoje zasady rozwiązywania sporów. Można wskazać choćby **kilka oficjalnych kodeksów etyki**, nie licząc kodeksów etycznych firm, które nie są formalnie nigdzie zgłoszone. Istnieje kodeks *radcy prawnego, funkcjonariusza celnego*, *funkcjonariusza CBA*, *policjanta*, *etyki lekarskiej*, *psychoterapeuty*, *psychologa*, *biegłego do spraw wycen przedsiębiorstw*, *pracownika naukowego*, *adwokata*, *notariusza*, *komornika*, *sędziego*, *nauczyciela*[47], ale też *etyki bankowej*, *sportowej*, *reklamy*, *pracownika służby cywilnej*, *pielęgniarki i położnej*, *inżynierów* (kilka kodeksów), *hotelarza*, *architektów*, *kuratora*, *sprzedawców*, *lekarzy weterynarii*, *aptekarzy*, *dziennikarzy*, *wydawców i dystrybutorów*, *ratownika medycznego* i *zawodowych księgowych MFK*. Można byłoby jeszcze wymieniać inne kodeksy. Wymienienie tylu z nich ma uświadomić, jak wiele regulacji istnieje, a może nie jest znanych księgowym. Zatem osoby, dla których będą one właściwe, będą je stosować przy nieznajomości ich przez drugą stronę relacji. Trzeba to zaakceptować, niemniej jednak **księgowy ma obowiązek postępować zgodnie z Kodeksem Zawodowej Etyki w Rachunkowości** i tylko takie wytłumaczenie swojego postępowania może przedstawić drugiej stronie. Księgowy nie może stosować kodeksu właściwego dla drugiej strony, na przykład kodeksu radcy prawnego, szczególnie w przypadku sprzeczności między nimi. Rozwiązanie takiego sporu, jeśli ma być zgodne z Kodeksem, powinno polegać w ostateczności na zasięgnięciu opinii niezależnego doradcy lub organizacji samorządowej, czyli SKwP.

---

[46] Tamże, s. 96.

[47] http://antykorupcja.gov.pl/ak/import/kodeksy–etyczne (dostęp: 12.08.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

W Kodeksie (pkt III.4.7.) sformułowano zasadę, aby księgowy „przekazywał o sobie informacje, mając na uwadze dbałość o prestiż własnego zawodu". Oznacza to, że księgowemu nie powinno być nigdy wszystko jedno, co mówi o sobie, ponieważ tym samym kształtuje wizerunek zawodu. Nawet jeśli jest to bez znaczenia dla niego, to nie może takich sądów przypisywać całemu środowisku. Wiąże się to ze wspominaną już **odpowiedzialnością społeczną**, poczuciem społecznego znaczenia zawodu i szacunkiem dla wszystkich innych osób zawód ten wykonujących. Zalecana byłaby tu powściągliwość i powstrzymanie się od niekoniecznych wypowiedzi, a także konfrontowanie powodów tych wypowiedzi z własnym sumieniem. Wydaje się, że po to, aby dopełnić tę wskazówkę, w Kodeksie wprowadzono kolejną (pkt III.4.8.), mówiącą, że:

> [...] osoba zajmująca się rachunkowością w ramach współpracy z innymi osobami zajmującymi się rachunkowością, jednostkami i instytucjami powiązanymi z nią zawodowo nie może wyrażać opinii, które mogą wprowadzać w błąd lub są sprzeczne z dobrymi obyczajami.

Wprowadzanie w błąd należy nazwać oszukiwaniem. Oszustwo to zapewne będzie miało jakąś przyczynę i cel. Ich odkrycie, jak też zdemaskowanie samego oszustwa wpłynie negatywnie na opinię o danej osobie oraz na prestiż zawodu. Nawet jeśli nie było to świadome działanie, lecz wynik niewiedzy, powstanie pytanie o to, czy ta niewiedza jest zawiniona, czy nie. Księgowemu nie przystoi nie wiedzieć pewnych rzeczy, a jeszcze bardziej udawać, że się wie, co już wyjaśniano szeroko przy pojęciu uczciwości intelektualnej. Księgowy, jako osoba zajmująca się finansami i ekonomią, powinien mieć ogólne pojęcie w tym obszarze, a dedykowany księgowemu zakres wiedzy wskazany był przy zasadzie kompetencji zawodowych. Tu będzie mowa o wyrażaniu **opinii sprzecznych z dobrymi obyczajami**, które mogą być również sprzeczne z prawem[48]. Problem bowiem sprzeczności z prawem pojawia się także wtedy, gdy *normy prawa odsyłają do norm pozasystemowych*, nadając im znaczenie prawne i prawnie zabezpieczając, a chodzi tu właśnie o normy kształtujące dobre obyczaje, wynikające z zasad współżycia społecznego, etyczne, obyczajowe i inne, do których prawo odsyła bezpośrednio lub pośrednio[49]. Problem do-

[48] Szerzej zob.: M. Garstka, *Dobry obyczaj jako norma kształtująca zachowanie księgowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2015, nr 81 (137), s. 73–84.

[49] *Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Komentarz*, red. M. Zdyb, Warszawa 2010, komentarz do art. 3.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

brych obyczajów będzie aktualny również w zakresie przepisów dotyczących *zakazu nieuczciwej konkurencji*, omawianych w rozdziale dotyczącym zasad zachowania tajemnicy zawodowej. Dla analizy problemu dobrych obyczajów punktem wyjścia może być słownikowa definicja, w myśl której **obyczaj to umowny i ogólnie przyjęty sposób postępowania**, **charakterystyczny dla danej grupy ludzi**, **danego terenu**, **czasu**, **sposób zachowania właściwy danej jednostce**, **nawyk**, **przyzwyczajenie**[50]. Dobre są te obyczaje, które są zgodne z obowiązującym uznanym sposobem postępowania. W Kodeksie chodzi zatem o to, żeby zachowanie nie odbiegało od przyjętych właściwych sposobów zachowywania się, a w tym konkretnym przypadku – wyrażania opinii. Dobre obyczaje stanowią pojęcie niedookreślone w prawie. Zgodnie z komentarzem do ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji przez pojęcie dobrych obyczajów rozumie się *szczególną umiejętność, staranność zawodową, uczciwość działania oraz dobrą wiarę*[51]. Są to wskazówki postępowania, które obiektywnie istnieją w przekonaniu etycznym społeczeństwa. Przyjmuje się, że treści dobrych obyczajów nie są stałe, ponieważ kształtowane są przez ludzkie postawy uwarunkowane wartościami moralnymi, celami ekonomicznymi oraz praktykami życia gospodarczego, które podlegają zmianom[52]. Mówi się, że wykładni dobrych obyczajów powinny towarzyszyć **kryteria etyczno-moralne**, co oznacza, że dobre obyczaje powinny być odnoszone do przeciętnego poziomu moralnego, właściwego godziwemu życiu zarobkowemu i zawodowemu. Jednak są także stanowiska uznające raczej **kryteria ekonomiczno-funkcjonalne**, czyli zachowanie zorientowane na zapewnienie niezakłóconego funkcjonowania konkurencji dzięki rzetelnemu i niezafałszowanemu współzawodnictwu poprzez jakość, cenę i inne pożądane przez klientów cechy oferowanych towarów lub usług[53].

Dobre obyczaje są pojęciem używanym w k.s.h. i wtedy rozumie się je jako reguły uczciwości kupieckiej w spółce i poza nią, obowiązujące wszystkich uczestników obrotu handlowego[54]. **Dobre obyczaje można porównać do zasad współżycia społecznego**, czyli pojęcia funkcjonującego w prawie cywilnym[55]. Przyjąć można, że dobre obyczaje rozumieć należy podobnie do zasad współżycia społecznego, ale trzeba mieć na względzie, że jednak nie są

---

[50] *Słownik języka polskiego*, s. 272.

[51] *Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Komentarz*, komentarz do art. 3.

[52] *Wyrok SA w Katowicach z dnia 13 lutego 2008 r.*, V ACa 256/07, LEX nr 519350.

[53] *Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Komentarz*, komentarz do art. 3.

[54] *Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych*, Dz.U. 2013, poz. 1030, ze zm., np. art. 422.

[55] J. Pietrasik, *Zaskarżanie uchwał a dobre obyczaje*, http://www.prawo.egospodarka.pl/80510,Zaskarzanie–uchwal–a–dobre–obyczaje,1,92,1.html (dostęp: 13.08.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

to terminy w pełni synonimiczne[56]. **Dobre obyczaje są rodzajem norm moralnych**, **a zatem są wzorami zachowań**. Z pewnością pozytywnie wpływają na gospodarkę i dlatego podejmuje się próby ich skodyfikowania. Takimi są *Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW* przyjęte przez Radę Giełdy w ostatniej wersji Uchwałą nr 19/1307/2012 z 21 listopada 2012 roku, ale funkcjonujące na rynku już od 2004 roku[57]. Jako sformalizowany dokument przyczyniają się do zwiększenia przejrzystości funkcjonowania spółek notowanych na GPW[58].

[56] P. Sokal, *Czyn nieuczciwej konkurencji a dobre obyczaje*, „Monitor Prawniczy" 2011, nr 24/11, s. 1318–1329, http://czasopisma.beck.pl/monitor–prawniczy/artykul/czyn–nieuczciwej–konkurencji–a–dobre–obyczaje/ (dostęp: 13.08.2014).

[57] http://www.corp–gov.gpw.pl/publications.asp (dostęp: 13.08.2014).

[58] J. Pietrasik, *Zaskarżanie uchwał*.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Zasada postępowania w przypadkach sporu i sprzeczności interesów

Świadomość sytuacji sporu i sprzeczności interesów

Zasada sformułowana jest następująco (Kodeks, pkt III.5.1.): „Zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w przypadkach sporu i sprzeczności interesów opierają się na dążeniu do obiektywnych i polubownych rozstrzygnięć w takich sytuacjach".

Opis istotnych składników charakterystyki tej zasady zawiera tabela 5.

Postępowanie w sytuacjach opisanych w tym punkcie Kodeksu jest szczególne. Ocenia się bowiem, że **decyzje podejmowane w warunkach konfliktu**

Tabela 5. Opis zasady postępowania w przypadkach sporu i sprzeczności interesów

Zasada	Postępowanie w przypadkach sporu i sprzeczności interesów
Elementy	sprzeczność interesów, naciski, lojalność, zasady etyki, strony konfliktu, procedura postępowania
Zakres	przesłanki wystąpienia sporu i sprzeczności interesów, sytuacje sporu i sprzeczności interesów, nakłanianie do nieetycznych zachowań
Czynności	świadomość i rozpoznawanie czynników, określenie czynników i przesłanek, wyczulenie na ich pojawienie się i reagowanie na nie, doprowadzenie do rozstrzygnięcia sporu, wykonywanie procedur
Sposób wykonania	– poszerzenie świadomości o możliwości zaistnienia sytuacji – poznanie czynników przyczyniających się do ich powstania, przesłanek ich wystąpienia – dążenie do obiektywnych i polubownych rozstrzygnięć poprzez stosowanie wewnętrznych i kodeksowych procedur
Cel	obiektywne i polubowne rozstrzygnięcia
Kryteria oceny	wewnętrzne procedury postępowania, procedury kodeksowe
Cechy postępowania	świadomość zagrożeń, lojalność, przestrzeganie procedur, obiektywizm, polubowne rozstrzygnięcie

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Kodeksu.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

należą do klasy decyzji podejmowanych w warunkach trudnych, ponieważ nakładają się wtedy na siebie dwa procesy: podejmowania decyzji i rozwiązywania konfliktu[1]. Literatura zaleca wtedy, aby w pierwszej kolejności nastąpiło rozwiązanie konfliktu, a dopiero potem podjęcie zasadniczej decyzji. Kolejność taka wynika z tego, że uważa się, iż podejmując decyzję w takich warunkach – trudnych, w sytuacji trwającego konfliktu, nie stosuje się obiektywnych kryteriów; wskazywano też na osłabioną percepcję. Zauważa się także, że walczy się wtedy o akceptację decyzji, nawet kosztem jakości proponowanych rozwiązań, formułując nawet gorsze, byle akceptowalne rozwiązania. Są to sytuacje o dużym stopniu niepewności, co nie sprzyja jakości podejmowanych decyzji. Trzeba zatem poznać te sytuacje konfliktowe, jak się tworzą i jak najlepiej zaleca się je rozwiązać, ale też jak można im zapobiegać.

Zasada Kodeksu dotyczy trudnej sytuacji, jaką jest **spór lub sprzeczność interesów**. Ponieważ jest ona trudna, można się długo zastanawiać, jaką decyzję podjąć, aby wybrnąć z tej sprzeczności, jak się zachować w poszczególnych etapach sporu. Warto zastanowić się również nad samym faktem podejmowania decyzji, ponieważ u podstaw wyborów nie mogą stać emocje, przypadek, lecz powinny być szczególnie starannie przemyślane. **Podejmowanie decyzji rozumiane jest jako proces rozpoznawania i wyboru określonego kierunku działania**, **prowadzącego do rozwiązania problemu**[2]. Proces decyzji etycznej został opisany w literaturze[3] i może wyglądać tak, jak to przedstawiłam na rys. 1.

W procesie tym występują **cztery główne etapy**, na które w różnym stopniu i czasie oddziałuje zarówno moralność osoby, jak i grupa lub cała organizacja. Zgodnie z tym modelem konieczne jest przede wszystkim samo rozpoznanie problemu moralnego, jaki pojawił się w sytuacji czy to spornej, czy konfliktu interesów. Ta identyfikacja otwiera drogę do oceny moralnej planowanego czynu dokonywanego w związku z tym problemem. Musi nastąpić odpowiednia motywacja do wybrania właściwego czynu, a od tego etapu zaczynają mieć wpływ na proces decyzyjny również czynniki zewnętrzne. Cały proces kończy się podjęciem działania zgodnie z dokonanym wyborem.

Zasada w Kodeksie odnosi się do podejmowania decyzji w **sytuacji sporu i sprzeczności interesów**. Szukając wyjaśnienia tych pojęć, można przeczytać, że *być sprzecznym to nie zgadzać się z czymś, wykluczać się wzajemnie*[4].

---

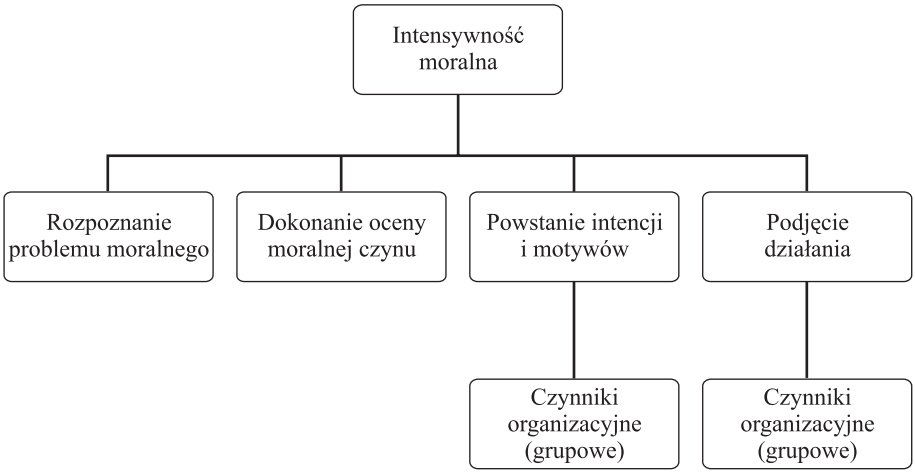
1 E. Kuczmera-Ludwiczyńska i inni, *Podejmowanie decyzji w organizacji*, w: *Podstawy organizacji*, s. 161.

2 J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, s. 621.

3 B. Klimczak, *Uczestnictwo*, s. 98.

4 *Słownik języka polskiego*, s. 450.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436



Rys. 1. Model decyzji etycznej T. M. Jonesa

Źródło: B. Klimczak, *Uczestnictwo*, s. 95–96.

Jeśli zatem mowa o sprzeczności interesów, to chodzi o zetknięcie się interesów wzajemnie się wykluczających, przeciwstawnych. Takich sytuacji nie brakuje, zarówno w życiu rodzinnym, jak i zawodowym, chociaż lepiej byłoby ich unikać. Ludzie jednak różnią się od siebie pod wieloma względami, a im większe są te różnice, tym trudniej sobie z nimi radzić i tym więcej pojawia się konfliktów[5]. Trzeba się zgodzić z faktem, że w każdej społeczności istnieje nie tylko współpraca, współzawodnictwo, lecz także konflikt, występujące z różnym natężeniem[6]. Konflikt pojawia się wtedy, gdy między dwoma podmiotami występują niezgodne intencje lub cele, a im jest więcej stron w konflikcie, tym staje się on trudniejszy[7]. Uważa się, że wielkim dorobkiem XX wieku było zidentyfikowanie konfliktu między sumieniem a rozumem w działaniach gospodarczych[8]. W literaturze podkreśla się, że **podstawowa zasada etyki biznesu nakazuje unikanie konfliktu interesów**, a wtedy, gdy nie jest to możliwe, ujawnianie go i kontrolowanie odpowiednich osób[9]. Jednocześnie zauważa się, że – z jednej strony – świadomość destrukcyjnego wpływu konfliktów na ład gospodarczy i społeczny jest ograniczona, a świadomość konieczności ich unikania – nikła, mimo że konflikt interesów jest

[5] D. Dana, *Rozwiązywanie konfliktów*, s. 25.
[6] D. Bagińska, K. Hamer, J. Wołoszyn, *Wybrane zagadnienia z etyki*, s. 105.
[7] P. Wachowiak, *Konflikty w organizacji*, w: *Podstawy organizacji*, s. 69–70.
[8] G. Myśliwiec, *Zarys etyki*, s. 22.
[9] A. Lewicka-Strzałecka, *Odpowiedzialność moralna*, Warszawa 2006, s. 88.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

jedną z kluczowych kwestii w etyce biznesu[10]. Z drugiej zaś strony *konflikty uważane są za naturalne zjawisko w kontaktach międzyludzkich* i nie należy ich przyjmować jako coś złego[11]. Za coś złego uważa się natomiast narastanie negatywnych emocji i udawanie, że nic się nie dzieje, czyli złe podejście do konfliktu. W pewnych sytuacjach, na przykład w biznesie, najlepszym sposobem przeciwdziałania negatywnym skutkom konfliktu jest właśnie ujawnienie go, co w następstwie pozwala na jego monitorowanie i minimalizację jego skutków[12]. Podkreśla się nawet znaczenie **instytucjonalizacji konfliktu**, która polega na prawnej lub zwyczajowej regulacji przebiegu konfliktu, gdzie strony konfliktu zobowiązane byłyby do zastosowania się do przyjętych zasad, ograniczających swobodę prowadzenia walki w konflikcie[13]. Ostatnio podkreśla się również, że warunkiem owocnej pracy jest dobre samopoczucie i komfort psychiczny, co nie jest możliwe w sytuacjach konfliktu. Dlatego angażuje się psychologów i socjologów, którzy mają rozładować konflikty, opiekować się pracownikami i pomagać im w trudnych sytuacjach życiowych, a przede wszystkim dbać o atmosferę korzystną dla produkcji, podtrzymywać sprzyjające jej „morale" pracowników[14]. Trzeba jednak rozumieć, że konflikt sam w sobie nie jest wyznacznikiem dobrych lub złych stosunków z innymi, czyli *dobre stosunki nie oznaczają, że nie ma konfliktu, a brak konfliktu nie jest tożsamy z występowaniem dobrych stosunków*, ponieważ problem polega na umiejętności efektywnego rozwiązywania konfliktu, czego, jak się okazuje, nie da się zrobić bez komunikowania się[15]. Może to być zarówno **komunikowanie werbalne**, jak i **niewerbalne**, a badania ukazują, że aż 65% informacji przekazywanych jest właśnie w sposób niewerbalny[16]. Komunikacja niewerbalna to przekazywanie wiadomości za pomocą mimiki, gestów, zachowań[17]. Mówiąc zatem o etyce zawodowej, trzeba byłoby zadbać także o sferę komunikowania się.

Jak już wspomniałam, konflikt pojawia się, gdy między dwoma stronami występują niezgodne intencje lub cele. Nie jest to jednak reguła. Może się

---

[10] A. Lewicka-Strzałecka, *Teoretyczne i praktyczne aspekty identyfikacji i ograniczania konfliktu*, w: *Konflikt interesów – konflikt wartości*, red. A. Węgrzecki, Kraków 2005, s. 22.

[11] *Ja i inni*, s. 161.

[12] Szerzej: A. Lewicka-Strzałecka, *Teoretyczne i praktyczne aspekty identyfikacji i ograniczania konfliktu*, w: *Konflikt interesów*, s. 7–23.

[13] D. Bagińska, K. Hamer, J. Wołoszyn, *Wybrane zagadnienia z etyki*, s. 104.

[14] J. Majka, *Rozważania*, s. 133.

[15] D. Dana, *Rozwiązywanie konfliktów*, s. 113.

[16] D. Bagińska, K. Hamer, J. Wołoszyn, *Wybrane zagadnienia z etyki*, s. 53.

[17] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 274.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

zdarzyć, że **konflikt wystąpi również w sytuacji zgodności celów i interesów**, lecz niezgodnego zachowania stron[18]. Według szerokiej i ogólnej definicji konflikt jest to niezgodność co do podziału deficytowych zasobów lub sprzeczność celów[19]. Konflikt może być oczywiście obecny w skali jednostki lub organizacji. Sytuacja konfliktowa, która może wystąpić między osobami, jest różna od tej, jaką można zaobserwować między grupami osób. Dzieje się tak przede wszystkim z tego powodu, że w **konflikcie między grupami** osoby należące do tych grup nie muszą i nie zawsze reprezentują własne poglądy, lecz wyrażają albo popierają stanowisko grupy, do której należą. W **konflikcie interpersonalnym** osoby artykułują swoje przekonania, kierując się własnymi normami, i zachowują się tak, jak chcą. Właściwe grupowe normy postępowania działają na zachowania ludzi, ale już niekoniecznie na sądy poszczególnych członków grupy, a to znaczy, że człowiek może się zachowywać zgodnie ze stanowiskiem grupy, które może być odmienne od jego sądu, ale które on akceptuje w tym konflikcie. Stanowisko grupy, normy grupowe mogą być pewnym kompromisem, na który zgodzili się wszyscy członkowie, niezależnie od ich osobistych poglądów. **Konflikt organizacyjny** zatem to sytuacja, w której zależne od siebie strony, grupy spostrzegają, że ich wartości, cele, interesy, zachowania są ze sobą sprzeczne, a do tych przekonań dostosowują one swoje zachowania, reakcje, emocje[20]. Zgodzić się należy ze stwierdzeniem, że *konflikt w organizacjach jest nieuchronny*, co wiąże się z faktem, że organizacje działają na zasadzie dostosowania się i kompromisów pomiędzy elementami swojej struktury, jakie są nieuniknionym następstwem postępu i zmian[21]. Sama zmiana jest potencjalnym zarzewiem konfliktu, a przecież zmiana to szczególnie dziś stały element działalności człowieka. Zmiana jest zagrożeniem dla znanych wzorców postępowania i dlatego ludzie stawiają jej opór[22]. Trzeba dodać również, że konfliktowe sytuacje rodzinne i zawodowe są ze sobą ściśle splecione i wzajemnie na siebie oddziałują, a ich rozwiązanie także ma złożony charakter[23].

W każdym konflikcie próbuje się wyróżnić *trzy elementy*, a są to: **sprawy zasadnicze**, **aspekt emocjonalny** i **elementy nierzeczywiste**[24]. Do kłótni doprowadzają sprawy zasadnicze, czyli te, w których przedmiotem są wartości[25].

---

[18] P. Wachowiak, *Konflikty w organizacji*, s. 70.
[19] J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, s. 614.
[20] W. Piotrowski, *Organizacje i zarządzanie*, s. 759.
[21] M. Armstrong, *Strategiczne zarządzanie*, s. 337.
[22] Tamże, s. 378.
[23] M. Prawda, *Cykl życia jednostki a wartość pracy*, Wrocław 1987, s. 68.
[24] D. Dana, *Rozwiązywanie konfliktów*, s. 144.
[25] Tamże, s. 145.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Każdy przedmiot sporu zawiera elementy rzeczywiste i nierzeczywiste, co oznacza odpowiednio: dokładnie sprecyzowane istniejące cele oraz zaspokajanie dążeń natury emocjonalnej[26]. Uczenie się nowych możliwości daje osobie inne spojrzenie na swoje zachowanie i dzięki temu umożliwia konstruktywne kierowanie nim, lecz wewnętrzne procesy psychologiczne prowadzą do powstania nierzeczywistych elementów konfliktu[27].

Próbuje się również przeanalizować sam przebieg konfliktu i przyjmuje się, że każdy konflikt ma również *trzy etapy*: **sytuację przedkonfliktową**, **konflikt właściwy** i **sytuację pokonfliktową**[28]. Przedstawia to rys. 2.

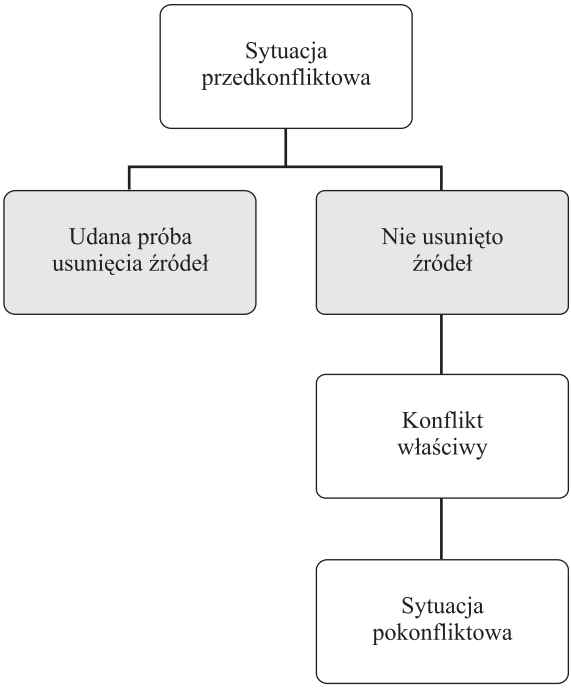
Konflikt zaczyna się od źródeł, które albo udaje się usunąć, albo nie. Za główne **źródła konfliktów** uważa się sferę komunikacji, struktury organizacyjne i zachowania ludzkie[29]. Mówi się, że **przyczyny konfliktów** mogą być formalne, organizacyjne, mogą pochodzić z błędów w przepływie informacji, wynikać z warunków pracy i płacy lub też mieć charakter osobisty[30]. Zasadne wydaje się stwierdzenie, że w środowisku pracy występują głównie problemy zawodowe, związane z pracą i jej uwarunkowaniami, ale okazuje się, że niektórzy pracownicy przenoszą na grunt zakładu pracy problemy osobiste, ponieważ trudno jest zupełnie rozdzielić życie osobiste od pracy zawodowej[31].

Jeśli chodzi o **strony konfliktu** w środowisku pracy, to może on następować w związku z powiązaniami zarówno poziomymi, jak i pionowymi w strukturze organizacyjnej. Pracownik, w związku z wykonywaniem pracy, spodziewa się, że otrzyma wynagrodzenie i że będzie ono adekwatne do jego kwalifikacji, wkładu pracy, trudności pracy, warunków pracy i wielu innych czynników, co spowoduje zróżnicowanie poziomu wynagrodzeń w jednostce[32]. Takie są oczekiwania pracownika, dlatego brak takiego zróżnicowania jest niespełnieniem jego oczekiwań, skutkuje niezadowoleniem, a nawet może zakończyć się konfliktem. Można sobie wyobrazić, że adresatem pretensji pracownika może być zarówno jednostka lub przełożony, z którego decyzjami się nie zgadza, jak i może on skierować swoje emocje również w stronę współpracownika, który otrzymuje nieadekwatne wynagrodzenie – według kryteriów, jakie przyjął pracownik. Twierdzi się, że konflikt występuje najczęściej na linii **pracownik – pracownik**, gdzie dotyczy zwykle sprzeczności

---

[26] Tamże, s. 150.
[27] Tamże, s. 152.
[28] W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 229.
[29] J. Penc, *Nowoczesne kierowanie ludźmi*, s. 236.
[30] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 236.
[31] Tamże, s. 239.
[32] Tamże, s. 238.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436



Rys. 2. Fazy konfliktu

Źródło: W. Bańka, *Operacyjne kierowanie*, s. 229.

interesów, braku akceptacji, uprzedzeń, lub na linii **przełożony – podwładny**, gdzie jego przyczyną może być już sama zależność służbowa i związany z tym inny punkt widzenia i inne oczekiwania[33]. Można podać pewne ogólne *prawidłowości odnoszące się do prawdopodobieństwa zaistnienia konfliktu w organizacji*. Warto je znać i zidentyfikować w każdej jednostce, aby móc reagować w porę na pojawiające się zagrożenie lub wyeliminować je systemowo, aby w ogóle nie mogło powstać. Otóż większa liczba konfliktów lub większe ich prawdopodobieństwo występuje wtedy, gdy[34]:

- jest większa liczba i zróżnicowany zakres interesariuszy zewnętrznych;
- są bardziej wszechstronne i rozbudowane kontakty z otoczeniem;
- są bardziej kompleksowe i szybko zmieniające się wymagania;
- jest większa grupa osób;
- występuje duży stopień uzależnienia grup od siebie;

[33] Tamże, s. 233.
[34] Z. Dworzecki, *Kierowanie ludźmi*, s. 43.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

– stroną jest osoba zajmująca tzw. pozycję skrajną;
– organizacja źle zaspokaja potrzeby pracowników;
– od jednostki oczekuje się twórczego rozwiązywania konfliktów.

Również reguła wzajemności, typowa i sama w sobie cenna dla relacji międzyludzkich, jest istotnym czynnikiem sprzyjającym powstawaniu konfliktu[35]. Z kolei na ograniczenie napięć może wpłynąć jawność i otwartość działania oraz stosowanie jednoznacznych zasad w odniesieniu do wszystkich, a także postawa moralna pracowników, klimat współpracy, poczucie przynależności do zespołu, współodpowiedzialności za losy firmy i możliwość rzeczowej krytyki[36]. O tę **właściwą postawę moralną w pracy zawodowej** zabiega właśnie Kodeks i można z całą pewnością postawić tezę, pośrednio udowadnianą w całej pracy, że jego stosowanie wpływa na ograniczenie powstawania sytuacji konfliktowych, a na pewno na ograniczenie ich negatywnych skutków. Samo rozpoczęcie konfliktu poprzedzone jest wieloma objawami, z których można wnioskować pojawienie się sporu[37]. W związku z tym podkreśla się, że kadra kierownicza powinna prowadzić nieustanne obserwacje indywidualnych i zespołowych postaw oraz zachowań[38]. Podobnie sama osoba zajmująca się rachunkowością powinna mieć świadomość możliwości zaistnienia sytuacji konfliktowej i być wyczulona na czynniki przyczyniające się do powstania ewentualnego konfliktu. **Świadomość możliwości zaistnienia sytuacji konfliktowej** jest już kolejnym w Kodeksie polem świadomości, jaką powinien rozwinąć księgowy. Podobnie jak definiuje on zagrożenia dla niezależności oraz prawdopodobieństwo ich wystąpienia, tak i w związku z konfliktem powinien poznać środowisko pracy do tego stopnia, aby rozpoznać potencjalne źródła konfliktu i ocenić prawdopodobieństwo jego wystąpienia w powiązaniu ze znajomością cech własnej osoby odnośnie do konfliktowości. Mówi się przecież o osobach konfliktowych i bezkonfliktowych, a zatem warto zadać sobie pytanie, do jakich osób się zaliczam, a jakimi są moi współpracownicy i przełożeni. Rozpoznanie warunków, w jakich się pracuje, środowiska, pozwoli się przygotować na możliwe sytuacje sporne, choć oczywiście nie da się ich wszystkich przewidzieć. Czasem sam pracodawca określa niektóre stanowiska pracy jako narażone na wysoki poziom stresu i poszukuje pracowników *odpornych na stres* lub *umiejących pracować w stresie*, co formułuje w ogłoszeniach rekrutacyjnych. Identyfikacja punktów zapalnych może pomóc w spokojnym przygotowaniu się do potencjalnych dylematów etycz-

[35] A. Lewicka-Strzałecka, *Teoretyczne i praktyczne aspekty*, s. 15.
[36] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 243.
[37] J. Penc, *Nowoczesne kierowanie ludźmi*, s. 241.
[38] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 125.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

nych i przemyśleniu swojego ewentualnego stanowiska w tych sytuacjach, poszukaniu stosownych argumentów potrzebnych przy podejmowaniu decyzji. Wczesne rozpoznanie sytuacji konfliktowej czy potencjalnej sytuacji konfliktowej jest zatem z wielu powodów bardzo ważne. Żeby mogło to nastąpić, trzeba stworzyć w jednostce system ostrzegania oraz czuwać nad zdarzeniami, które mogą powodować konflikt, i odpowiednio na nie reagować. Łatwiej jest rozwiązać konflikt w fazie wstępnej, a nawet uniknąć go, rozpoznawszy wcześniej potencjalny konflikt i jego źródła. **Potencjalny konflikt** to stan, w którym istnieje prawdopodobieństwo zaistnienia sytuacji konfliktowej[39]. Warto zaznaczyć, że w Polsce jeszcze 10 lat temu potencjalny konflikt nie budził repulsji i towarzyszyły mu na ogół akceptowane standardowe usprawiedliwienia[40], dlatego warto być szczególnie wyczulonym właśnie na potencjalny konflikt, aby nie trwać w tym błędnym przekonaniu. Wiele podmiotów stosuje różne instrumenty mające na celu ograniczenie występowania sytuacji konfliktu[41]. Ważne, aby w tych systemach uwzględnione było również zaistnienie konfliktu z udziałem księgowego i przewidziane były instrumenty ograniczające konflikt również w tym zakresie. Większość podmiotów formułuje takie zasady na piśmie przy tworzeniu kodeksów etycznych w postaci rozdziałów dotyczących unikania, ujawniania lub okoliczności występowania konfliktów[42]. Powinny one obejmować różne rodzaje konfliktów, które teoretycznie mogą wynikać z różnicy między kompetencjami wyższego i średniego kierownictwa, ze złej współpracy międzywydziałowej, z nieprzestrzegania ustawodawstwa pracy, z błędów podziału korzyści materialnych związanych z pracą, z niewłaściwego awansowania pracowników, ze stosunków władzy, a w szczególności niskiej jakości kierowania zespołami, z niedostatków organizacji pracy i produkcji, z porozumiewania się w przedsiębiorstwie, z wprowadzania zmian technicznych i organizacyjnych oraz z wielu innych przyczyn[43]. Naruszanie norm moralnych zawartych w tych kodeksach nie pociąga za sobą kar prawnych, lecz czasem groźniejsze od nich sankcje opinii publicznej, czyli krytykę i potępienie[44].

Analizując rozpoznanie, przebieg i rozwiązanie konfliktu, należy zauważyć, że uzależnione są one w dużym stopniu od cech stron konfliktu. W konflikcie pracownicy przyjmować mogą różną **taktykę postępowania**: **rywa-**

---

[39] A. Lewicka-Strzałecka, *Teoretyczne i praktyczne aspekty*, s. 9.
[40] Tamże, s. 11.
[41] Tamże, s. 15.
[42] Tamże, s. 19.
[43] J. Penc, *Nowoczesne kierowanie ludźmi*, s. 236–239.
[44] *Kultura zawodu*, s. 17.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Przedmiot sporu, ujawnienie się kontrowersyjnego problemu i stron sporu
Wzajemna wrogość, narastające zarzuty, mnożenie spornych zagadnień
Punkt szczytowy konfliktu, burzliwa wymiana zdań, pogłębiające się nieporozumienie, awantura
Wyciszenie sporu, nawiązanie komunikacji, zbliżenie stanowisk, pojednawczy ton rozmów
Porozumienie, kompromis, wynik funkcjonalny lub niefunkcjonalny, wyższy lub niższy poziom integracji

Rys. 3. Dynamika przebiegu konfliktu

Źródło: J. Penc, *Nowoczesne kierowanie ludźmi*, s. 243.

lizację, **dostosowywanie się**, **kompromis**, **unikanie** lub **współpracę**[45]. Jest to zależne od ich charakteru. Dynamikę przebiegu konfliktu obrazuje rys. 3. Trzeba jednak pamiętać, że rozpoczęty konflikt może trwać nawet po rozwiązaniu pierwotnego sporu[46].

Rozwiązywanie konfliktu

Dla każdej proponowanej, teoretycznie możliwej taktyki radzenia sobie z konfliktem można określić jej najlepsze zastosowanie, jednak praktyka dowodzi, że najlepszym sposobem trwałego rozwiązania konfliktu jest sposób

[45] D. Dana, *Rozwiązywanie konfliktów*, s. 29.
[46] J. Penc, *Nowoczesne kierowanie ludźmi*, s. 241.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

kompromisu i współpracy[47]. **Kompromis** można zdefiniować jako porozumienie osiągnięte dzięki wzajemnym ustępstwom[48]. Mimo że uznawany jest za najlepsze rozwiązanie konfliktu i jest raczej powszechnie akceptowany, to jednak ma pewne wady związane z przyjęciem zwykle rozwiązania „średniego", które nie zadowala w pełni nikogo, ale taka właśnie jest jego idea. Twierdzi się również, że jedną z najbardziej efektywnych społecznie metod rozwiązywania konfliktów są **negocjacje**[49]. Potrzebne są w nich umiejętności porozumiewania się[50]. W negocjacjach zawsze trzeba z czegoś zrezygnować, jednak wcześniej obserwuje się zwykle dążenie każdej strony do zmiany zachowania drugiej, a nie swojego zachowania. Najpierw próbuje się nie rezygnować z niczego, lecz zmusić do tego drugą stronę. Cechą negocjacji jest ponadto wzajemna zależność stron o podobnej pozycji w strukturze organizacji, co w ogóle pozwala na negocjacje, a także samo postrzeganie sprzeczności interesów. Mówi się, że sytuacja negocjacyjna to taka, w której brakuje stałego albo ustalonego zbioru reguł lub procedur służących do rozstrzygnięcia konfliktu[51]. Może też być tak, że one są, ale strony konfliktu świadomie nie chcą według nich postępować. Niemniej jednak sytuacja jest określana jako negocjacyjna, jeżeli strony konfliktu chcą szukać porozumienia, a nie walczyć albo prosić przełożonych o pomoc w rozwiązaniu konfliktu.

Rozwiązanie konfliktu może być utrudnione z powodu wielu czynników, w tym **nieefektywnej komunikacji**. Trzeba mieć świadomość, że w czasie konfliktu osłabiona jest percepcja, a informacje są zniekształcane[52]. Jeśli komunikacja ma być efektywna, należy aktywnie słuchać, bo to jest warunkiem przyjmowania informacji bez zniekształceń, a ponadto jest warunkiem kształtowania prawidłowej relacji, porozumiewania się i efektywnego dialogu[53]. Być może dlatego rozwiązania konfliktów nie zawsze są dobre, a czasem konflikty wydają się nie do rozwiązania. Najczęstszym sposobem, w jaki kierownictwo reaguje na konflikt niemożliwy według niego do rozwiązania, jest zwolnienie pracownika lub przeniesienie go na inne stanowisko[54]. Tymczasem w literaturze podkreśla się, że **twórcze radzenie sobie z konfliktami jest umiejętnością**, **której można się nauczyć**[55]. W czasie przygotowań do próby

---

47 P. Wachowiak, *Konflikty w organizacji*, s. 82.
48 W. Piotrowski, *Organizacje i zarządzanie*, s. 673.
49 Tamże, s. 715.
50 J. A. F. Stoner, R. E. Freeman, D. G. Gilbert Jr., *Kierowanie*, s. 618.
51 W. Piotrowski, *Organizacje i zarządzanie*, s. 715.
52 R. Fritchie, M. Leary, *Konflikty w przedsiębiorstwie*, s. 48.
53 D. Bagińska, K. Hamer, J. Wołoszyn, *Wybrane zagadnienia z etyki*, s. 56.
54 D. Dana, *Rozwiązywanie konfliktów*, s. 35.
55 D. Bagińska, K. Hamer, J. Wołoszyn, *Wybrane zagadnienia z etyki*, s. 69.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

rozwiązania konfliktu muszą jednak się zmienić wszystkie trzy elementy: zachowania, postawy i percepcja, ponieważ zmiana tylko jednego elementu nie pozwoli na długotrwały sukces[56]. Mówi się, że **w organizacji dominuje takie zachowanie**, **jakie jest nagradzane**, a nie takie, jakie jest opisywane w deklaracjach wartości[57]. Zgodzić się trzeba również z poglądem, że te pożądane zachowania są skutecznie kształtowane i utrwalane przez ich konsekwencje, dlatego w rozwiązaniu konfliktu ważne są nagrody, nagany, kary, używane właśnie jako czynniki kształtujące oczekiwane zachowania[58]. **Za najwłaściwszy i najskuteczniejszy sposób korygowania i utrwalania pożądanego sposobu funkcjonowania pracowników uważane jest ocenianie**[59].

Trzeba wreszcie zauważyć takie opinie, że nie każdy konflikt jest zły i nawet w biznesie nie każdego konfliktu trzeba unikać. Wyrażany jest bowiem pogląd, że dobrze jest, gdy w zakładzie pracy występują **konflikty**, ale **twórcze**, czyli spieranie się na tle zadań zawodowych, sposobów rozwiązań problemów, co nie pozwala na zastój, konformizm, a także uniemożliwia występowanie zjawisk patologicznych i niewłaściwych oraz jest alternatywą dla konfliktów destrukcyjnych[60].

Na zakończenie przypomnieć warto o rodzaju konfliktu, w którym występuje tylko jedna strona, u której w konflikcie pozostają różne jej potrzeby, co oznacza, że przeżywa ona **konflikt interpersonalny**, rozterki i dylematy[61]. Taki konflikt, mimo że toczy się „tylko" w umyśle danej osoby, uznaje się za niekorzystny dla organizacji, ponieważ wpływa na nią przez obniżenie koncentracji i jakości pracy osoby będącej w rozterce, wzrost jej drażliwości i łatwości wchodzenia w konflikt z innymi[62]. Okazuje się, że łatwiej jest sprawować kontrolę nad własnym zachowaniem niż nad aktywnością umysłową[63]. Konflikt ten może być zatem zaliczony do wskazanych wcześniej czynników zwiększających prawdopodobieństwo wystąpienia konfliktu, przy czym, niestety, nie jest łatwo rozpoznawalny i kontrolowalny.

Przechodząc, w kontekście tych rozważań, do treści zasad Kodeksu, przeczytać można (pkt III.5.1.), że „osoba zajmująca się rachunkowością powinna być świadoma możliwości zaistnienia sytuacji, które mogą być przyczyną wystąpienia sprzeczności interesów", co oznacza konieczność podjęcia wysiłku

---

[56] R. Fritchie, M. Leary, *Konflikty w przedsiębiorstwie*, s. 83.
[57] W. Bennis, D. Goleman, J. O'Toole, *Przejrzystość w biznesie*, s. 135.
[58] R. Fritchie, M. Leary, *Konflikty w przedsiębiorstwie*, s. 84.
[59] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 169.
[60] Z. Wołk, *Kultura pracy*, s. 243.
[61] Z. Ścibiorek, *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, s. 122.
[62] Tamże, s. 123.
[63] D. Dana, *Rozwiązywanie konfliktów*, s. 29.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

wyobrażenia sobie tych sytuacji, a zatem zidentyfikowania swoich interesów, potencjalnych stron konfliktu, interesów innych stron i udzielenia odpowiedzi, czy nie są lub nie mogą stać się w określonych warunkach rażąco sprzeczne. Literatura podaje czynniki przyczyniające się do powstania konfliktów i trzeba je poznać, aby móc spełnić kodeksowe zalecenie bycia wyczulonym na nie. Nie można być teoretycznie wyczulonym na wszystko, trzeba znać te potencjalne czynniki. Można to porównać do sytuacji utraty płynności, gdzie samo „uważanie" na płynność nic nie spowoduje, jeśli się nie zna konkretnych przesłanek jej utraty i nie rozpoznaje się ich w porę. Być wyczulonym to znaczy nie lekceważyć wydarzeń istotnych dla zagadnienia.

Specyfika konfliktu w rachunkowości

W Kodeksie zauważa się (pkt III.5.2.), że „sprzeczność interesów może mieć miejsce zwłaszcza wtedy, gdy ktokolwiek będzie nakłaniał osobę zajmującą się rachunkowością do nieprzestrzegania zasad wskazanych w Kodeksie". Zasady te obejmują szerokie spektrum działania księgowego i mieści się w nich chyba wszystko, co może się wydarzyć na gruncie etycznym. W interesie księgowego powinno być zatem zachowanie tych zasad, a wielokrotnie już wspomniałam w tej książce, że przestrzeganie jednej z nich wpływa na zachowanie postanowień innej. Jeżeli zatem w Kodeksie wymieniono je ponownie w tym punkcie, to można przyjąć, że dlatego, iż żadna z nich nie jest ważniejsza od innej i należy je zachować wszystkie, a nakłanianie do nieprzestrzegania nawet jednej z nich generuje sprzeczność interesów. Zapis ten może dawać wyraźny sygnał również dla strony nakłaniającej, że takie oddziaływanie na księgowego jest traktowane jako sprzeczność interesów, a intencja drugiej strony będzie mogła być odczytana jako niezgadzanie się z zasadą Kodeksu. Na przykład, jeśli księgowy będzie namawiany do złamania tajemnicy zawodowej, oznaczać to będzie, że dla strony namawiającej tajemnica zawodowa nie jest wartością etyczną, że kieruje się ona innymi nieetycznymi pobudkami, ze wszystkimi tego konsekwencjami. **Bank Dylematów Etycznych** zawiera wiele przykładów sprzeczności interesów i może znakomicie poszerzyć świadomość księgowych w tym zakresie.

Dalej w Kodeksie zauważa się (pkt III.5.3.), że są „w zasadzie dwa rodzaje sytuacji, w których może znaleźć się osoba zajmująca się rachunkowością, które mogą doprowadzić do zachowań niezgodnych z zasadami etyki". Pierwszą jest sytuacja, gdy **na osobę zajmującą się rachunkowością wywiera-**

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

ny jest nacisk przez osoby z jednostki, w której jest zatrudniona, lub osoby z jednostki, na rzecz której prowadzi usługowo księgi rachunkowe lub wykonuje inną usługę z zakresu rachunkowości. Nacisk ten wynika wówczas z powiązań zawodowych albo nawet, węziej, służbowych. Mowa tu o relacjach pracownik – pracownik lub przełożony – pracownik. Drugi rodzaj sytuacji występuje wtedy, gdy **powstaje sprzeczność między postępowaniem zgodnym z zasadami etyki a lojalnością osoby zajmującej się rachunkowością** wobec jednostki, w której jest zatrudniona, albo wobec jednostki, której jest wspólnikiem. Wszystkie strony sytuacji spornej wymieniono w Kodeksie (pkt III.5.4.), wskazując, że sytuacje sporne nie zależą ani od formy współpracy, ani od jej zakresu, ponieważ mogą wystąpić pomiędzy osobami zajmującymi się rachunkowością a:

1. Innymi osobami zajmującymi się rachunkowością.
2. Jednostkami, w których są zatrudnione.
3. Jednostkami, z którymi łączy je stosunek cywilnoprawny.
4. Jednostkami, na rzecz których usługowo prowadzą rachunkowość lub wykonują inne usługi z zakresu rachunkowości.

Trzeba stwierdzić, że **w grupie zawodowej lub jednostce obowiązuje lojalność wobec podjętych decyzji**, nawet tych podjętych niejednomyślnie, i dlatego pracownik, który nie zgadza się z decyzją, może stanąć przed dylematem, czy odejść z grupy, czy podporządkować się. W sytuacji, gdy jest to wybór pomiędzy wartościami moralnymi pracownika a jego interesem ekonomicznym i obowiązkami pracowniczymi, wskazuje się, że właściwe rozwiązanie powinno polegać na *daniu pierwszeństwa wartościom moralnym*[64]. Można zatem na tej podstawie przyjąć **prymat zasad etyki zawodowej księgowego** nad interesem ekonomicznym i obowiązkami pracowniczymi księgowego. Oznacza to na przykład niewykonanie polecenia służbowego, skutkującego złamaniem którejś z zasad etycznych albo utratą na przykład premii, jeśli ma do niej doprowadzić działanie wymagające naruszenia tych zasad. Czasem rozwiązaniem jest zakończenie współpracy z jednostką, o czym już wspominałam i o czym jest mowa w Kodeksie. Zanim jednak przytoczę odpowiedni fragment, należy zauważyć, że można próbować rozwiązać spór i w Kodeksie zawarto następującą ogólną wskazówkę (pkt III.5.5.): „w przypadku wystąpienia sporów osoba zajmująca się rachunkowością powinna zastosować zasady określone w jednostce jako wewnętrzne procedury postępowania przewidzianego dla tego typu sytuacji". Problem polegać może na tym, że takie zasady nie są określone. Znaczenie Kodeksu polega jednak również na tym, że ma *funkcję edukacyjną*, i tym zapisem wskazuje wszystkim jednostkom

[64] B. Klimczak, *Uczestnictwo*, s. 95–96.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

i osobom, nie tylko sygnatariuszom, że warto takie procedury mieć, bo są potrzebne, a jeśli ich nie było dotychczas – opracować je i zapoznać z nimi pracowników. Być może takie zasady są stosowane w praktyce, lecz nie są spisane i zatwierdzone ani odpowiednio zakomunikowane wszystkim pracownikom. Natomiast (pkt III.5.6. Kodeksu) jeżeli sporu nie da się rozstrzygnąć w omówiony tu sposób, wówczas wskazane jest zastosowanie kolejnych kroków w kolejności ich wskazania w Kodeksie. Niemożliwość rozwiązania sporu według zasad istniejących w jednostce może wynikać z niedoskonałości tych zasad, ale też z kultury organizacyjnej, która to uniemożliwia, albo z decyzji stron sporu o celowym ich niestosowaniu, o czym już wspomniałam. W każdym razie Kodeks zaleca wtedy *przeanalizowanie przedmiotu sporu z bezpośrednim przełożonym*, a gdy to nie pozwoli na rozwiązanie problemu, zwrócenie się do osoby z wyższego szczebla kierownictwa, powiadamiając o tym fakcie bezpośredniego przełożonego. Takim zaleceniem Kodeks podkreśla znaczenie środowiska pracy i otwartości przełożonego na problemy pracowników, zaleca nielekceważenie ich, stąd takie znaczenie podkreślanych już umiejętności kierowniczych z różnych obszarów zarządzania, również etycznych. Zapis ten jest też wskazówką właśnie dla kierowników, że oczekuje się od nich zajęcia się sprawą sporów. *Przekazanie sprawy do kierownictwa wyższego szczebla* nie jest wywieraniem presji na rozwiązanie konfliktu przez bezpośredniego przełożonego, lecz może wynikać z obiektywnej niemożliwości rozwiązania go z powodu braku uprawnień, środków, kompetencji do podejmowania pewnych decyzji. Jak wspomniałam, wydaje się, że dopiero po nieudanych próbach rozwiązania konfliktu wewnątrz jednostki kolejnym krokiem w celu rozstrzygnięcia sporu powinno być *zwrócenie się o poradę do niezależnego doradcy lub organizacji zawodowej* osób zajmujących się rachunkowością w celu ustalenia dalszego toku postępowania. Nie ma formalnie wyznaczonych doradców – co istotne – niezależnych, którzy byliby uprawnieni czy to z tytułu decyzji jakiejś organizacji, posiadanych uprawnień zawodowych, czy z racji samego autorytetu do formułowania opinii i sądów oraz rozstrzygania w sprawach etycznych. Powstaje zatem pytanie, jak szukać takich doradców, i pytanie to pozostaje otwarte, jednak w obszarze etyki w rachunkowości naturalne wydaje się korzystanie z pomocy Komisji Etyki SKwP, która podobną rolę odgrywa w zakresie oceny postępowania sygnatariuszy oskarżonych o złamanie zasad etyki zawodowej. Zrezygnowanie z wykonywania pracy na rzecz danej jednostki powinno być w myśl Kodeksu wyjściem ostatecznym. Wykorzystanie poprzednich dwóch kroków do rozwiązania konfliktu jest dla pracownika często trudne, często nie mieści się w jego sposobie bycia i nie odpowiada jego charakterowi, dlatego, mimo wielu wad tego rozwiązania, wybiera do razu to ostateczne, a pracodawca nawet

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

nie ma świadomości faktycznych jego powodów. Podkreślić jednak trzeba, że Kodeks nazywa je rozwiązaniem ostatecznym, zatem sugeruje, że powinno nastąpić najpierw podjęcie się rozwiązania konfliktu innymi sposobami. Nie ma wprawdzie w Kodeksie takiego zapisu, ale można sobie wyobrazić, że zmiana personalna dla rachunkowości jednostki jest zawsze trudna organizacyjnie i merytorycznie. Podobnie dla księgowego rozstanie z jednostką w atmosferze konfliktu i pozostawienie takiej atmosfery w jednostce nie przyczynia się do budowania dobrego wizerunku zawodu ani nie daje satysfakcji. Rozstanie nie rozwiązuje tak naprawdę problemu ani dla pracownika, ani dla jednostki, tym bardziej że prawdopodobne jest, iż samo sedno konfliktu leży gdzie indziej niż bezpośredni powód decyzji o odejściu z pracy. Już samo to powinno powstrzymać pracownika od takiej decyzji, ale też spowodować, aby pracodawca do tego nie dopuszczał tak łatwo. Powinien bronić pracownika przed odejściem z pracy w atmosferze konfliktu. Jak już stwierdziłam, najpierw trzeba rozwiązać konflikt, a potem podejmować decyzję. Zatem, mimo że Kodeks w zasadzie zwraca się do księgowego i jemu wskazuje sposoby działania, to jednak jednostka powinna również odczytać zapisy Kodeksu w swoim kontekście, jak to już wiele razy próbowałam wskazać w innych miejscach tej pracy. Powinna zacząć aktywnie działać zgodnie z Kodeksem w celu rozwiązania konfliktu. Może mieć większe możliwości znalezienia doradcy, również możliwości finansowe, może sama wystąpić do SKwP o pomoc; dodać trzeba, że również wtedy, gdy sama nie jest bezpośrednią stroną w sporze, który toczy się między jej pracownikami. Ważne jest wreszcie, w sytuacji rezygnacji pracownika z pracy, **przygotowanie odpowiedniego wyjaśnienia dla zawodowej organizacji osób zajmujących się rachunkowością**. Zauważyć trzeba, że ten etap następuje po próbie rozwiązania konfliktu przy udziale organizacji zawodowej, co może być uzasadnione tym, aby przedstawić jej dalszy ciąg sprawy. Jeśli nie skorzystano z tej możliwości, to księgowy, stosujący Kodeks SKwP, może powiadomić organizację o tym, co się w jej ramach dzieje w kontekście stosowania Kodeksu. Jak się wydaje, obowiązek przygotowania wyjaśnienia jest tu równoznaczny z przekazaniem tego wyjaśnienia SKwP. Zauważyć trzeba, że podobne rozwiązanie występuje w przypadku zmiany biegłego rewidenta badającego sprawozdanie finansowe jednostki, związanej z zerwaniem przez nią umowy z poprzednim biegłym, gdzie przedmiotem zainteresowania organów nadzorczych jest poznanie powodu jej zerwania. Zalecenia zasady w Kodeksie (pkt III.5.7.) spuentowano stwierdzeniem, że „w każdym przypadku wystąpienia sprzeczności interesów lub sporów należy dążyć przede wszystkim do polubownego załatwienia sprawy".

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Zasada postępowania w sytuacjach szczególnych

Sytuacje szczególne jako trudne etycznie

Zasada sformułowana jest następująco (Kodeks, pkt III.6.1.):

> Zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w sytuacjach szczególnych jednostki prowadzącej rachunkowość lub jednostki usługowo prowadzącej rachunkowość polegają na dążeniu do wypełnienia nadrzędnych zasad rachunkowości ze szczególnym uwzględnieniem zasady rzetelnego i wiernego obrazu oraz norm etycznych.

Opis istotnych składników charakterystyki tej zasady zawiera tabela 6.

Sytuacje szczególne wymieniane przez Kodeks (pkt III.6.1.), w jakich może znaleźć się księgowy w trakcie wykonywania zawodu, dotyczą jednostki prowadzącej rachunkowość lub jednostki usługowo prowadzącej rachunkowość. Są to zatem sytuacje, w jakich znalazła się sama jednostka, a następnie sytuacje dotyczące w różnym stopniu różnych księgowych w zależności od ich udziału w danej sytuacji. Są to:

1. Likwidacja, upadłość, postępowanie układowe lub naprawcze.
2. Zagrożenie zasady kontynuacji działalności z innych powodów.
3. Zmiany personalne w zakresie wykonywania czynności księgowych, czynności wspomagających zarządzanie, rozliczeń podatkowych i innych rozliczeń publicznoprawnych.
4. Utrata znaczących zasobów informacyjnych, w tym dokumentacji źródłowej.
5. Ujawnienie istotnych materialnie uchybień mających konsekwencje w rachunkowości jednostki.
6. Inne niewymienione w Kodeksie, które mogą być postrzegane jako takie przez jednostkę.

Sytuacje te wiążą się z rozmaitymi zmianami, w różnym stopniu wpływającymi na poszczególnych pracowników: wszystkich lub tylko niektórych. Już z tego tylko powodu, że przynoszą zmiany, są trudne, ponieważ pracownicy zagrożeni nimi reagują stanem osłabienia emocjonalnego, zmniejszeniem za-

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Tabela 6. Opis zasady postępowania w sytuacjach szczególnych

Zasada	Postępowanie w sytuacjach szczególnych
Elementy	Wiedza fachowa, umiejętności
Zakres	Sytuacje szczególne, między innymi: – likwidacja, upadłość, postępowanie układowe bądź naprawcze – zagrożenie zasady kontynuacji działalności z innych powodów – zmiany personalne w zakresie wykonywania czynności księgowych, czynności wspomagających zarządzanie, rozliczeń podatkowych i innych rozliczeń publicznoprawnych – utrata znaczących zasobów informacyjnych, w tym dokumentacji źródłowej – ujawnienie istotnych materialnie uchybień mających konsekwencje w rachunkowości jednostki
Czynności	Poszerzanie, aktualizowanie, doskonalenie, wykorzystywanie
Sposób wykonania	– współpraca z osobami, jednostkami i instytucjami – powiadomienie kierownika jednostki – współpraca z osobą przejmującą obowiązki – wykazywanie gotowości i chęci współpracy
Cel	Osiągnięcie poziomu kompetencji zapewniającego wysoką jakość i profesjonalizm
Kryteria oceny	Przepisy prawa i zasady etyki
Cechy postępowania	Uczciwość, w tym uczciwość intelektualna, wiarygodność, obiektywizm, uprzejmość, szacunek, odpowiedzialność społeczna, rzetelność, obiektywizm, obowiązkowość, solidność, prawdomówność, szczerość

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Kodeksu.

angażowania w sprawy firmy, biernością, zwiększoną agresją, utratą zaufania, ponadto odwracają się od realizowanego celu, co osłabia zdolność do zmian, nasila konflikty i spontaniczne okazywanie wrogości z powodu zagrożenia własnej pozycji, statusu i obawy przed utratą pracy[1]. Sytuacje szczególne określane są czasem jako kryzysowe. **Kryzys** to sytuacja, w której zagrożona jest realizacja podstawowych funkcji, a równocześnie ograniczone są zdolności do przeciwdziałania kryzysowi[2]. Następuje to na skutek gwałtownego spiętrzenia różnorodnych trudności. Z kolei **kryzys organizacji** definiuje się

[1] J. Penc, *Nowoczesne kierowanie ludźmi*, s. 215.
[2] E. Kuczmera-Ludwiczyńska i inni, *Podejmowanie decyzji w organizacji*, s. 162.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

jako sytuację, w której organizacja traci zdolności rozwoju i przetrwania[3]. Jest to jasno widoczne szczególnie w sytuacji **zagrożenia kontynuacji działania**, kiedy zasady etyczne są szczególnie ważne, ale też kiedy pomagają one w przejściu przez ten etap. Można uznać, że *nieprzestrzeganie Kodeksu jest czynnikiem sprzyjającym zagrożeniu kontynuacji działalności*, a kodeksy etyczne wprowadzane są między innymi po to, aby nie dochodziło do sytuacji kryzysowych, tych wywołanych nieetycznym zachowaniem się pracowników, oszustwami, łamaniem tajemnicy zawodowej, niezachowaniem niezależności i obiektywizmu[4]. Te sytuacje mogą się zakończyć zagrożeniem dla trwałości istnienia podmiotu gospodarczego, kryzysem. Decyzje podejmowane w warunkach kryzysu należą do najtrudniejszych, podobnie jak uprzednio opisane, a dotyczące sytuacji konfliktowych.

W Kodeksie rozpatruje się takie sytuacje odrębnie, ponieważ każda z nich jest specyficzna i czego innego wymaga od księgowego. Wszystkie, jak się wydaje, są sytuacjami stwarzającymi okazję do nieetycznych zachowań, a także zwiększającymi prawdopodobieństwo ich wystąpienia. W przypadku likwidacji, upadłości, postępowania układowego lub naprawczego chodzi, jak się wydaje, głównie o akceptację sytuacji przez księgowego i odpowiedni poziom współpracy, czasem z wieloma osobami, jednostkami i instytucjami zaangażowanymi w tę sytuację. Następuje to również na skutek formalnych wymogów prawa odnośnie do takiej współpracy. Współpraca ma przebiegać zgodnie z zasadami określonymi w Kodeksie (pkt III.6.2.), a zatem znów chodzi o jednakowe potraktowanie wszystkich zasad i niezmniejszanie wymagań stawianych księgowemu przez Kodeks, mimo obiektywnych trudności, w jakich się znalazł w związku ze szczególną sytuacją. Może to dotyczyć wymagań co do kompetencji szczególnych dla tych sytuacji; zaznajomienia się z procedurami postępowania; wyrażania opinii o innych, na przykład co do ich udziału w doprowadzeniu do tej sytuacji; odpowiedzialności za jakość informacji, zdawałoby się już nikomu niepotrzebnych; zasadności zachowania tajemnicy zawodowej jednostki, której za chwilę nie będzie, a zatem nie będzie zagrożenia egzekwowaniem jej praw, i wielu innych. Trzeba dodać, że jednostka jest w stanie zidentyfikować zagrożenia zdolności do kontynuowania swojej działalności na tyle wcześnie, aby świadomie rozpocząć proces upadłości czy likwidacji, a to między innymi dzięki odpowiedniemu potraktowaniu wymogów rachunkowości dotyczących założenia kontynuowania dzia-

---

[3] A. K. Koźmiński, *Organizacja*, w: *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, s. 42.

[4] Szerzej zob.: M. Garstka, *Etyka zawodowa w rachunkowości a sytuacja bankructwa*, w: *Upadłości, bankructwa i naprawa przedsiębiorstw*, red. A. Adamska, E. Mączyńska, Warszawa 2013, s. 451–464.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

łalności[5]. Pamiętać też trzeba, że zgodnie z u.o.r. wszczęcie postępowania naprawczego albo upadłościowego z możliwością zawarcia układu lub zmiana formy prawnej jednostki nie stanowią przeszkody do uznania, że działalność będzie kontynuowana. W tych przypadkach sytuacja może wrócić do normy, zagrożenie może zniknąć, a sytuacja kryzysu okaże się sprawdzeniem postaw etycznych pracowników.

Punkt III.6.3. w Kodeksie dotyczy kolejnej sytuacji szczególnej i nakazuje:

> [...] w przypadku zidentyfikowania przez osobę zajmującą się rachunkowością zagrożenia kontynuacji działalności jednostki prowadzącej rachunkowość lub jednostki usługowo prowadzącej rachunkowość powinna ona powiadomić o tym fakcie kierownika jednostki.

Wspomniałam już o zagrożeniu kontynuacji działania, którego symptomy są badane i opisywane w literaturze[6] oraz wskazywane są drogi ich identyfikacji. Ocena tego zagrożenia ma kluczowe znaczenie dla sprawozdania finansowego i często może być powodem dylematów etycznych księgowego, co widać zarówno w opisach tego rodzaju przypadków, jak i w obszernej literaturze analizującej oszustwa finansowe, które często miały na celu właśnie ukrycie tych zagrożeń[7]. Opierając się na założeniu kontynuowania działalności, u.o.r. ustanawia zasady sporządzania sprawozdania finansowego i jeśli założenie jest prawdziwe, przyjmuje, że sporządzane jest ono na podstawie wyceny w koszcie historycznym z uwzględnieniem zasady ostrożnej wyceny, a jeśli

---

[5] Szerzej zob.: M. Garstka, *Nadrzędne zasady rachunkowości a zagrożenie kontynuacji działalności*, w: *Niepewność funkcjonowania przedsiębiorstw. Bankructwa, restrukturyzacja, likwidacja*, red. P. Dec, Warszawa 2014, s. 83–94.

[6] Regulacje rachunkowości nie wymagają wykonania żadnych konkretnych czynności ani nie stawiają żadnych wymogów jakościowych, jakie miałby spełniać proces oceny założenia kontynuowania działalności, wobec czego kierownik jednostki dokonuje oceny w ustalony przez siebie sposób, chociaż w literaturze przedmiotu można znaleźć wiele cennych wskazówek, jak powinna być ona dokonana; na przykład zob.: D. Appenzeller, *W poszukiwaniu symptomów zagrożenia upadłością*, w: *Ekonomia i prawo upadłości przedsiębiorstw*, red. S. Morawska, Warszawa 2011; A. Godlewska, *Sprawozdawczość finansowa jednostek w upadłości*, w: *Cykle życia i bankructwa przedsiębiorstw*, red. E. Mączyńska, Warszawa 2011; K. Poznańska, *Cykle życia przedsiębiorstw – koncepcje teoretyczne oraz instytucjonalna infrastruktura funkcjonowania przedsiębiorstw*, w: *Cykle życia i bankructwa*; *Komentarz do ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*, red. E. Walińska, Warszawa 2009; E. Szczepankiewicz, *Propozycja*, s. 113–130.

[7] Przypadki takie zaobserwowano na dużą skalę najwcześniej na rynku amerykańskim; zob.: C. W. Jackson, *Bajki w świecie biznesu. Mroczna prawda o fałszowaniu sprawozdań finansowych*, Warszawa 2008.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

nie jest prawdziwe – stosuje się zasady wyceny bazujące na cenie sprzedaży netto. Również w standardach pracy biegłych rewidentów poświęcono temu zagadnieniu dużo uwagi, opisując różne możliwe objawy świadczące o tym zagrożeniu, pomagając biegłemu właściwie ocenić przyjęcie tego założenia przez jednostkę. Jest to w zasadzie kluczowy element, jeśli chodzi o ryzyko wydania nieadekwatnej do rzeczywistości opinii biegłego. *Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1* oraz *Międzynarodowy Standard Rewizji Finansowej 570 „Kontynuacja działalności"* zawierają wskazanie czynności, jakie biegły powinien wykonać, i czynników, jakie musi wziąć pod uwagę w procedurze oceny zasadności założenia kontynuacji działania. Można zatem stwierdzić, że aby to zagrożenie ocenić, księgowy znajdzie duże wsparcie w tych publikacjach i w literaturze, choć niekoniecznie zawsze do niego bezpośrednio adresowanych. Nadmienić trzeba, że obszar badania zagrożenia kontynuacji działania jest świetnym przykładem i wyzwaniem, jeśli chodzi o spełnienie warunku *nadążania za postępem nauki w dziedzinie rachunkowości*, ponieważ ciągle w tym obszarze tworzone są różne rozwiązania wspierające kierownictwo, sięgające aż po sieci neuronowe, algorytmy genetyczne, metodę wektorów wspierających i logikę rozmytą[8]. W Kodeksie chodzi jednak w zasadzie nie o to, aby umieć dokonać badania zagrożenia kontynuacji działania (chociaż przez pryzmat zasady kompetencji zawodowych i wysokiej jakości pracy jak najbardziej tak), lecz raczej o to, aby umieć się zachować, mając świadomość takiego zagrożenia. Wydaje się to ważne szczególnie w latach kryzysu gospodarczego. Przedmiotowa sytuacja wymaga podjęcia odpowiednich decyzji ekonomicznych, które jednak nie abstrahują w praktyce od standardów etycznych w biznesie i w rachunkowości[9]. Zauważa się przy tym zbyt późną identyfikację nieprawidłowości w rozpoznawaniu zagrożeń i zbyt późną reakcję na nie[10]. To nie sprzyja etycznemu postępowaniu, ponieważ zaczyna zagrażać presja czasu, a często nie ma możliwości użycia pewnych narzędzi dla ratowania jednostki. Mówi się, że symptomy kryzysu zwykle docierają do zarządzających przedsiębiorstwem na długo przed tym, zanim groźba upadłości stanie się realna[11]. Być może pochodzą również od księgo-

---

[8] B. Prusak, *Zalety i ograniczenia modeli prognozowania zagrożenia przedsiębiorstw upadłością*, w: *Ekonomia i prawo*, s. 48.

[9] Szerzej zob.: M. Garstka, *Ocena założenia kontynuacji działalności – wybrane aspekty praktyczne*, w: *Nauka rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, red. A. Karmańska, Warszawa 2013, s. 889–906.

[10] E. Mączyńska, *Systemy wczesnego ostrzegania przed zagrożeniami w działalności gospodarczej w warunkach globalnej niepewności*, w: *Cykle życia*, s. 172.

[11] J. Krawiec, *Ocena kondycji finansowej przedsiębiorstw przy użyciu modeli dyskryminacyjnych – studium przypadku linii lotniczych*, w: *Cykle życia*, s. 177.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

wego. Według Kodeksu powinny, ponieważ wskazano w nim, że w przypadku zidentyfikowania przez osobę zajmującą się rachunkowością zagrożenia kontynuacji działalności jednostki powinna ona powiadomić o tym fakcie kierownika jednostki. Łącząc ten wymóg z zasadą kompetencji zawodowych (po raz kolejny łącząc różne zasady etyczne), można stwierdzić, że spełnienie zasady kompetencji zawodowych pomoże zidentyfikować zagrożenia, a w myśl omawianej tu zasady osoba zajmująca się rachunkowością powinna je przedstawić kierownikowi jednostki. Zauważalne objawy świadczące o pogarszającej się sytuacji mogą dotrzeć do księgowego w różny sposób i nie ma znaczenia ani to, jaki będzie ten sposób obserwacji i wyciągania wniosków, ani też to, czy księgowy na pewno ma rację, czy ma wątpliwości co do słuszności swojego rozumowania. Pamiętać trzeba, że na tym etapie nie jest to stwierdzanie zagrożenia, lecz jedynie formułowanie wniosków o przesłankach zapowiadających potencjalne zagrożenia, których to nakazują szukać regulacje rachunkowości. Nawet w okresie wydawałoby się bezpiecznym finansowo przedsiębiorstwo musi być wyczulone na zagrożenia, jakie mogą pojawić się w przyszłości, chociażby ze względu na dynamikę otoczenia gospodarczego. Zauważyć trzeba wreszcie, że tym razem **Kodeks nie ustanawia zasad informowania**, jak to czyni w innych miejscach, odsyłając księgowego do bezpośredniego przełożonego, a następnie do kierownika jednostki. Zapis Kodeksu może wskazywać na wyznaczenie księgowemu zadania, ocenianego przez pryzmat efektu. Efektem jest to, aby informacja dotarła do kierownika jednostki. To oznacza, że księgowy może pominąć drogę służbową, formalną. Przypomnieć warto, dla upewnienia księgowych w słuszności takiego postępowania, chociaż Kodeks jest sam w sobie wystarczający, że zgodnie z u.o.r. to kierownik jednostki zawsze podejmuje ostateczną decyzję co do sposobu oceny sytuacji jednostki, jak również to on, wraz z organami nadzorczymi, ponosi odpowiedzialność za skutki decyzji co do przyjęcia założenia o kontynuacji działalności. Kierownik jednostki w sprawozdaniu finansowym w informacji dodatkowej we wprowadzeniu podaje, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuowania działalności. Pewną odpowiedzialność u.o.r. nakłada również na biegłego rewidenta. Dotyczy ona weryfikacji przez niego oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności dokonanej przez kierownictwo, a efekt tej weryfikacji biegły wyraża w opinii z badania sprawozdania finansowego w formie akceptacji polityki rachunkowości. Na zakończenie warto pamiętać, że samo *przyjęcie Kodeksu to pewnego rodzaju ochrona przed nieuczciwymi kontrahentami*, w tym takimi, którzy mogą zagrozić istnieniu jednostki.

Kolejna sytuacja szczególna, opisana w punkcie III.6.4. Kodeksu, dotyczy przypadku zmian personalnych w zakresie wykonywania czynności księgo-

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

wych, czynności wspomagających zarządzanie, rozliczeń podatkowych i innych rozliczeń publicznoprawnych. Zauważyć trzeba na wstępie, że zmiany te mogą być zamierzone lub niezamierzone, jak również chciane lub niechciane przez księgowego albo jednostkę. Zagrożeniem dla etycznego postępowania mogą być raczej te niezamierzone i niechciane, a zatem kiedy księgowy jest zmuszony zaakceptować zmianę i staje się osobą ustępującą. Wtedy **Kodeks zaleca**, **aby ustępująca osoba zajmująca się rachunkowością przekazała osobie przejmującej**, **w stosowanej w jednostce na taką okoliczność procedurze**, **niezbędne informacje o wykonywanych czynnościach**. To wydaje się zrozumiałe, natomiast Kodeks oczekuje ponadto, że księgowy także **przekaże informacje**, **które nie wynikają z regulacji wewnętrznych**, **a są niezbędne dla prawidłowego wykonywania zadań zawodowych.** Wiąże się to z opisywanym już dylematem własności wiedzy i z koniecznością pokonania pewnych barier w zakresie dzielenia się nią, związanych z domniemaną utratą władzy. W myśl Kodeksu, jak i poglądów prezentowanych w literaturze, *wiedzą powinno się dzielić*, a służy to przede wszystkim ułatwieniu relacji pracowniczych. W przypadku odejścia księgowego i wprowadzania nowej osoby na jego miejsce podzielenie się przez księgowego posiadaną wiedzą w zakresie informacji niewynikających z regulacji jednostki, ale potrzebnych do prawidłowego wykonywania zadań, z pewnością będzie służyło ułatwieniu relacji pracowniczych. Wprawdzie nie będą to już prawdopodobnie relacje z udziałem osoby ustępującej, lecz będą to nadal relacje w środowisku zawodowych księgowych; i znów trzeba się odwołać do *poczucia odpowiedzialności każdego księgowego za całe środowisko, za wizerunek zawodu, i do odpowiedzialności społecznej*, odpowiedzialności za dalsze funkcjonowanie jednostki w zakresie rachunkowości. Niewątpliwie inaczej będzie wyglądać sytuacja, gdy odejście będzie **przemieszczeniem wewnętrznym** i osoba ustępująca pozostanie nadal w jednostce, inaczej, gdy na jej stanowisko awansuje dotychczasowy pracownik, a jeszcze inaczej gdy będzie to osoba z zewnątrz. Dlatego każdą sytuację trzeba rozpatrywać odrębnie co do czasu i formy przekazania wiedzy. Jak już wspomniałam, zmiana pracy jest zawsze dla każdego pracownika dużym przeżyciem. Jest to też istotna zmiana dla współpracowników, którzy będą mieć nową osobę w zespole. Zwykle osoba rozpoczynająca nową pracę jest otwarta oraz chętna do współpracy i dlatego prawdopodobnie chętnie nauczy się wielu rzeczy, nawet tych niewymaganych przez regulacje wewnętrzne, a stanowiących wiedzę osoby ustępującej.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Szczególnie trudną sytuację przedstawiono w punkcie III.6.5. Kodeksu, dotyczącym utraty znaczących zasobów informacyjnych. Oznacza to utratę efektów pracy księgowego i może być odebrane jako marnotrawstwo, co silnie zmniejsza motywację do pracy. Jednak w Kodeksie prosi się o to, aby „osoba zajmująca się rachunkowością wykazała wtedy gotowość i chęć współpracy w odbudowie tych zasobów". Wymaga to **dojrzałości zawodowej**, która – jak wyjaśniono – obejmuje też dojrzałość społeczną i emocjonalną oraz gotowość do podejmowania trudnych i odpowiedzialnych zadań. Gotowość ta, jak się wydaje, jest potrzebna w tej sytuacji, która niewątpliwie jest trudna. Gotowość wymaga między innymi współdziałania, poszanowania odbiorcy rezultatów własnej pracy, przyznania się do własnej bezradności i te trzy cechy mogą pomóc księgowemu w wybrnięciu z początkowego potencjalnego braku motywacji do jakiegokolwiek działania, nawet jeśli pracodawca zastosował wiele innych czynników motywujących i wynagradzających wysiłek pracownika. Trzeba zauważyć, że **odbudowa zasobów wymaga współpracy** i odpowiedzialnością za tę odbudowę nie powinien być obciążany wyłącznie księgowy. W Kodeksie mówi się o chęci współpracy przy odbudowie zasobów. Odbudowa zasobów nie jest celem samym w sobie. Poszanowanie odbiorcy rezultatów pracy, poczucie odpowiedzialności za informację i zrozumienie jej znaczenia dla odbiorcy powinny ułatwić księgowemu decyzję o zaangażowaniu się w ten proces. W sytuacji utraty zasobów informacyjnych księgowy możne poczuć się bezradny z tego powodu, że przejściowo może nie być w stanie zaspokoić potrzeb klientów rachunkowości, ale też dlatego, że może nie być w stanie odbudować zasobów. Warto się do tego niezwłocznie przyznać. To pozwoli zidentyfikować potrzeby, znaleźć rozwiązania wspomagające albo odpowiednio wcześnie uświadomić sobie, że pewne zasoby nigdy nie będą odbudowane. Warto również uświadomić sobie to, że **zasoby informacyjne**, o których mowa w Kodeksie, są pojęciem używanym w art. 13 u.o.r. mówiącym o księgach rachunkowych, gdzie wskazuje się, że obejmują one zbiory zapisów księgowych, obrotów (sum zapisów) i sald, które tworzą:

1. Dziennik.
2. Księgę główną.
3. Księgi pomocnicze.
4. Zestawienia: obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych.
5. Wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Natomiast w ust. 2 u.o.r. zwraca się uwagę, że:

> [...] przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera za równoważne z nimi uważa się odpowiednio zasoby informacyjne rachunkowości, zorganizowane w formie oddzielnych komputerowych zbiorów danych, bazy danych lub wyodrębnionych jej części, bez względu na miejsce ich powstania i przechowywania.

Aby je utrzymywać w tej formie, w ust. 3 u.o.r. sformułowano wymóg posiadania przez jednostkę „oprogramowania umożliwiającego uzyskiwanie czytelnych informacji w odniesieniu do zapisów dokonanych w księgach rachunkowych, poprzez ich wydrukowanie lub przeniesienie na informatyczny nośnik danych”[12]. Z kolei odnośnie do ochrony zasobów w art. 72 ust. 2 u.o.r. mówi się, że przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera ochrona danych powinna polegać na stosowaniu odpornych na zagrożenia nośników danych, na doborze stosownych środków ochrony zewnętrznej, na systematycznym tworzeniu rezerwowych kopii zbiorów danych zapisanych na informatycznych nośnikach danych, pod warunkiem zapewnienia trwałości zapisu informacji systemu rachunkowości, przez czas nie krótszy od wymaganego do przechowywania ksiąg rachunkowych, oraz na zapewnieniu ochrony programów komputerowych i danych systemu informatycznego rachunkowości poprzez stosowanie odpowiednich rozwiązań programowych i organizacyjnych, chroniących przed nieupoważnionym dostępem lub zniszczeniem[13]. Organizacja jednostki związana z bezpieczeństwem zasobów może być różna, jednak bezwzględnie zawsze ktoś powinien **ponosić odpowiedzialność za zasoby informacyjne**, **zarówno od strony informatycznej**, **jak i rachunkowości**[14]. Oczywiście nie chodzi tu o ostateczną odpowiedzialność karną z art. 77 u.o.r. za prowadzenie ksiąg rachunkowych wbrew przepisom ustawy, lecz o bieżącą odpowiedzialność wynikającą z zakresu obowiązków i wyko-

---

[12] Szerzej zob.: E. I. Szczepankiewicz, *Audyt sprawozdań finansowych w środowisku informatycznym*, w: *Audyt sprawozdań finansowych*, red. W. Gabrusewicz, Warszawa 2010, s. 193–231.

[13] Na ten temat między innymi zob.: E. I. Szczepankiewicz, *Praktyka jednostek a polityka rachunkowości w zakresie ochrony zasobów informatycznych rachunkowości*, w: *Polityka rachunkowości*, s. 91–110.

[14] Szerzej zob.: E. I. Szczepankiewicz, *Atrybuty systemu informatycznego w świetle ustawy o rachunkowości*, „Monitor Rachunkowości i Finansów” 2004, nr 3 (60); M. Dudek, E. I. Szczepankiewicz, *Rozwój technologii informatycznych a zagrożenia i zarządzanie bezpieczeństwem informacji w przedsiębiorstwach*, w: *Logistyka. Komunikacja. Bezpieczeństwo. Wybrane problemy*, red. M. Grzybowski, J. Tomaszewski, Gdynia 2009.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

nywanych czynności. W tym momencie pojawia się problem administratora systemów informatycznych jako osoby zajmującej się rachunkowością, która także powinna stosować przepisy Kodeksu, szczególnie właśnie tej zasady, ponieważ stosowanie systemu informatycznego musi zapewnić ciągłość prowadzenia ksiąg rachunkowych. W komentarzu do u.o.r. przeczytać można, że **ochrona zasobów informatycznych** odnosi się do zabezpieczenia wartościowych zasobów przed utratą, wyjawieniem lub zniszczeniem, a zabezpieczane mogą one być dzięki użyciu **środków informatycznych lub nieinformatycznych**, które traktuje się jako wzajemnie uzupełniające się i dzieli według rodzaju na:

- **organizacyjne**, stosowane w formie, na przykład, odpowiedniej polityki kadrowej, przydziału odpowiedzialności, rotacji funkcji;
- **fizyczne**, a między innymi: wyposażenie pomieszczeń, kontrola wejść do tych pomieszczeń, identyfikacja osób, kopie rezerwowe;
- **logiczne**, czyli ochrony programowej, coraz ważniejsze ze względu na zmiany środowiska informatycznego na środowisko sieciowe, wykorzystywanie sieci rozległych i nowe formy wymiany danych, a zalicza się do nich, przykładowo, identyfikacja i uwierzytelnianie, szyfrowanie, kontrola uprawnień oraz dziennik systemowy[15].

Wynika z tego, że jeśli zdarzyła się utrata zasobów informacyjnych, to nie zadziałały skutecznie któreś z tych zabezpieczeń i księgowy słusznie może doszukiwać się w tym czyjejś winy. Może to być wina na poziomie opracowania polityki bezpieczeństwa, w tym systemu ochrony zasobów, za co odpowiedzialność spoczywa na kierowniku jednostki jako zatwierdzającym ją. Może to być wada monitorowania systemu, powodująca, że nie jest on na pożądanym poziomie, bo przecież system powinien być zmieniany w miarę potrzeb. Sposób ochrony i ustanowione w nim zabezpieczenia zależą od wielu czynników, między innymi od kosztów jego zabezpieczenia, i to też może być powodem jego niewystarczalności i narażenia na ryzyko utraty zasobów. Powinien on zależeć przede wszystkim od znaczenia chronionej informacji, stopnia zagrożenia, stosowanych systemów informatycznych rachunkowości, struktury organizacyjnej. Trzeba i można zastosować jednak jakąś miarę efektywności. Właściwe zaprojektowanie systemu wymaga tego, aby poprawnie *zidentyfikować zagrożenia, ocenić ryzyko związane z nimi i dopiero wtedy dobrać adekwatne środki ochrony*. Następnie – jak wspomniałam – należy ten system nieustannie monitorować i weryfikować. Przyczyn utraty zasobów można się doszukiwać w każdym z elementów polityki i na każdym z poziomów ochrony, a źródłami zagrożeń mogą być zarówno ludzie, jak i używany sprzęt oraz

[15] *Komentarz do ustawy z dnia 29 września 1994 r.*, komentarz do art. 72.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

oprogramowanie. Przyczyny mogą być jednak również w pełni niezależne od nikogo, na przykład siły przyrody, chociaż i tu można szukać ochrony. Jeżeli zaś chodzi o szukanie odpowiedzialności za utratę zasobów informacyjnych, to trzeba podzielić takie sytuacje na spowodowane nieumyślnie i zagrożenia umyślne. W sytuacji szybkiego rozwoju sektora informatycznego nie uniknie się nowych zagrożeń, które trzeba umieć zidentyfikować i na które trzeba odpowiednio szybko zareagować zmianą systemu ochrony zasobów[16].

Zgodnie z art. 72 ust. 1 u.o.r. „księgi rachunkowe mogą mieć formę zbiorów utrwalonych na informatycznych nośnikach danych, pod warunkiem stosowania rozwiązań wymienionych w art. 71 ust. 2 u.o.r.". Oznacza to, że księgi rachunkowe mogą funkcjonować wyłącznie na informatycznych nośnikach danych, a jednostka musi dysponować oprogramowaniem umożliwiającym uzyskanie informacji. Jeśli więc osoba odpowiedzialna stwierdzi, że system ochrony zasobów nie wzbudza zaufania, konieczne może być drukowanie zawartości zbiorów stanowiących księgi rachunkowe, utrwalonych na nośnikach informatycznych, w terminach przewidzianych ustawą[17].

Również KSR poświęcił uwagę zasobom informacyjnym, wydając w 2010 roku *Stanowisko* [...] *w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych*, a w nim poruszając kwestię prowadzenia ksiąg rachunkowych przy wykorzystaniu serwera znajdującego się poza miejscem prowadzenia ksiąg rachunkowych[18]. Określił warunki uznania, że księgi rachunkowe prowadzone przy wykorzystaniu serwera, który znajduje się poza miejscem prowadzenia ksiąg rachunkowych, prowadzone są w sposób prawidłowy (pkt 27). Warunki te w odniesieniu do omawianych kwestii ochrony zasobów informacyjnych są co najmniej następujące:

1. Jednostka sprawuje kontrolę nad księgami rachunkowymi oraz dokonanymi w nich zapisami.

---

[16] Zob. też: M. Garstka, *Wykorzystanie*, s. 85–94.

[17] *Komentarz do ustawy z dnia 29 września 1994 r.*, komentarz do art. 72.

[18] *Załącznik do uchwały nr 5/10 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 13 kwietnia 2010 r. Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 13 kwietnia 2010 r. w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych*, Dz.Urz. Ministra Finansów, 2010, nr 6, poz. 26, http://www.mf.gov.pl/ ministerstwo–finansow/dzialalnosc/ciala–kolegialne/komitet–standardow–rachunkowosci/krajowe–standardy–rachunkowosci–i–stanowiska–komitetu/–/asset_publisher/0d1Z/content/stanowiska–komitetu?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo–finansow%2Fdzialalnosc%2Fciala–kolegialne%2Fkomitet–standardow–rachunkowosci%2Fkrajowe–standardy–rachunkowosci–i–stanowiska–komitetu%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_0d1Z%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn–2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_0d1Z_ (dostęp: 13.08.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

2. Dane ksiąg rachunkowych są skutecznie chronione przed niedozwolonymi zmianami, nieupoważnionym dostępem, uszkodzeniem lub zniszczeniem.
3. Jednostka dysponuje wydrukiem ksiąg rachunkowych za okresy zamknięte lub ma zapisaną ich treść na innym trwałym nośniku komputerowym dostępnym i możliwym do odczytu w miejscu prowadzenia ksiąg rachunkowych przez jednostkę, przez czas nie krótszy od wymaganego na przechowanie ksiąg rachunkowych (5 lat)[19].

Podsumowując, można stwierdzić, że *bezpieczeństwo zasobów jest wymagane w każdym przypadku i formie prowadzenia ksiąg*. Zawsze też konieczne wydaje się zidentyfikowanie zagrożeń dla tego bezpieczeństwa i zadbanie o zapobieganie ich wystąpieniu. To jest obowiązek osoby zajmującej się rachunkowością, a zatem obowiązek, któremu powinny towarzyszyć refleksje etyczne i świadomość konsekwencji działań własnych wskazywane przez Kodeks. Problem ten dotyczy nie tylko zagrożeń dla zasobów informacyjnych, lecz także dla wszelkich innych, które mogą być istotne dla rachunkowości. W punkcie III.6.6. Kodeksu zwraca się uwagę, że:

> [...] w przypadku ujawnienia istotnych materialnie uchybień mających konsekwencje w rachunkowości jednostki, osoba zajmująca się rachunkowością powinna powiadomić o tym fakcie bezpośredniego przełożonego lub kierownika jednostki, uwzględniając przepisy prawa i zasady etyki.

Można się domyślać, że chodzi tu o ujawnienie kradzieży, oszustwa, defraudacji. Zazwyczaj nie jest możliwe jednoznaczne stwierdzenie takich zdarzeń, zawsze mówi się o podejrzeniu ich nastąpienia, jednak niewątpliwie samo uszczuplenie majątku jest obiektywne. Można też przypuszczać, że chodzi o zdarzenia istotne w rozumieniu wielkości, przy czym w Kodeksie nie określono, w jakim zakresie te istotne materialnie uchybienia mogą wystąpić. Domniemywać trzeba, że chodzi o wszystkie uchybienia mające konsekwencje w rachunkowości jednostki, zatem również w obszarze informatycznym, organizacyjne, kadrowe, zasobów zarówno materialnych, jak i niematerialnych. Kodeks stanowi, że księgowy powinien powiadomić o tym fakcie bezpośredniego przełożonego lub kierownika jednostki, uwzględniając przepisy prawa i zasady etyki. Chodzi tu zatem o zgłoszenie zaobserwowanych uchybień. **Uchybienie** to pojęcie występujące raczej w języku prawniczym. Zgodnie ze *Słownikiem języka polskiego* oznacza wadę, usterkę, błąd, ale też wykroczenie przeciw jakimś normom, niewłaściwy czyn, a uchybić

[19] Tamże.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

to postąpić niezgodnie z czymś[20]. Po tych wyjaśnieniach można przyjąć, że Kodeks za istotne materialnie uchybienia mające konsekwencje w rachunkowości jednostki uważa sytuację szczególną, polegającą na wykroczeniu księgowego przeciw normom zawodowym i etycznym, ale też niewłaściwy czyn o znaczących konsekwencjach dla rachunkowości, który został popełniony niekoniecznie przez osobę zajmującą się tą dziedziną. Kryterium bowiem oceny tego czynu nie jest podmiotowe: ze względu na sprawcę czynu, lecz przedmiotowe, ze względu na skutki dla rachunkowości, i wartościowe – chodzi o czyny istotne materialnie. Obowiązek spoczywający na księgowym to przekazanie informacji o tym zdarzeniu przełożonym, z zachowaniem zasad etyki zawodowej księgowego i przepisów prawa. Zasady etyki, jakie można byłoby tu przytoczyć, mówią o uczciwości, wiarygodności, prawdziwości, obiektywizmie, niezależności. Przepisy prawa dotyczące zachowania księgowego związane są z podejrzeniem popełnienia przestępstwa i tu zastosowanie może mieć *Ustawa z dnia 16.11.2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu*[21] oraz przepisy kodeksu karnego odnoszące się do korupcji[22].

Zdefiniowanie wszystkich szczególnych sytuacji nie jest możliwe w rozumieniu Kodeksu i należy się z tym zgodzić, a dowodzi tego zapis w punkcie III.6.7. Jednak „jeśli wystąpią w praktyce inne szczególne sytuacje, osoba zajmująca się rachunkowością powinna dążyć do ich rozwiązania zgodnie z przepisami prawa i zasadami etyki w rachunkowości". Może wzorować się na wcześniejszych zasadach i zastosować następujące rozwiązania: gotowość współpracy z innymi przy wychodzeniu z sytuacji szczególnej, informowanie właściwych osób, otwartość na potrzeby innych, gotowość pomocy również w zakresie przekraczającym formalnie wymagany, uwzględnianie odpowiednich przepisów prawa i zasad etyki.

---

[20] *Słownik języka polskiego*, s. 513.

[21] *Ustawa z dnia 16.11.2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu*, Dz.U. 2014, poz. 455.

[22] Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 roku Kodeks karny, Dz.U. 1997, nr 88, poz. 553 ze zm.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Zasada zachowania tajemnicy zawodowej

Zachowanie tajemnicy zawodowej wyrazem profesjonalizmu

Zasada sformułowana jest następująco (Kodeks, pkt III.3.1.7.):

> Zasada zachowania tajemnicy zawodowej oznacza, że osoba zajmująca się rachunkowością w pełni przestrzega poszanowania prawa zarządu jednostki do nierozpowszechniania znanych jej, a mających charakter wewnętrzny, informacji, których ujawnianie nie jest obowiązkowe w świetle prawa a które mogą mieć gospodarcze lub inne znaczenie dla jednostki.

Opis istotnych składników charakterystyki tej zasady zawiera tabela 7.

Tajemnica zawodowa wielu profesji jest przedmiotem regulacji prawnych, czyli określenie na przykład tego, co nią jest, kto ją ma zachować, w jaki sposób, jaka odpowiedzialność jest związana z jej niezachowaniem, znajduje się w przepisach prawa, które trzeba stosować. Pojęcie to obowiązuje osoby wykonujące różne zawody, a czasem całe podmioty, w tym w obszarze biznesu, na przykład zarówno biegłego rewidenta, jak i podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych. Zapisana w *Ustawie z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym* rota ślubowania składanego przez biegłego rewidenta ma następujące brzmienie:

> Przyrzekam, że jako biegły rewident będę wykonywać powierzone mi zadania w poczuciu odpowiedzialności, z całą rzetelnością i bezstronnością, zgodnie z przepisami prawa i obowiązującymi standardami rewizji finansowej, kierując się w swoim postępowaniu etyką zawodową i niezawisłością. Poznane w czasie wykonywania czynności rewizji finansowej fakty i okoliczności zachowam w tajemnicy wobec osób trzecich[1].

Dalej art. 56 ust. 1 tej ustawy stanowi, że biegły rewident, wykonując czynności rewizji finansowej, jest obowiązany do przestrzegania zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, w tym w szczególności uczciwości, obiek-

[1] *Ustawa z dnia 7 maja 2009 r.*, art. 5, ust. 6.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Tabela 7. Opis zasady zachowania tajemnicy zawodowej

Zasada	Zachowanie tajemnicy zawodowej
Elementy	nierozpowszechnianie informacji, prawo osoby i jednostki, dowody ujawnienia informacji, konsekwencje, odpowiedzialność
Zakres	– informacje, których ujawnianie nie jest obowiązkowe w świetle prawa, a które mogą mieć gospodarcze lub inne znaczenie dla jednostki, otrzymane podczas pracy w jednostce – informacje związane z kontrahentami jednostki, jak i z innymi aspektami jej działalności
Czynności	– zachowanie tajemnicy – przestrzeganie poszanowania prawa – nieujawnianie informacji – zakaz działań mogących przynieść szkodę – informowanie bezpośredniego przełożonego
Sposób wykonania	– zachowanie tajemnicy podczas pracy w jednostce i po ustaniu formalnych powiązań z daną jednostką osoby zajmującej się rachunkowością – tajemnica ujawniona tylko na podstawie upoważnień wynikających z przepisów prawa, standardów zawodowych, jak również umów i porozumień wzajemnych – rozważenie i uwzględnienie: a) prawa osoby, której ujawniana tajemnica ma być przekazana, do otrzymania określonych informacji objętych tajemnicą zawodową; b) sposobu ujawnienia oraz dowodów potwierdzających ujawnienie tajemnicy zawodowej; c) konsekwencji ujawnienia tajemnicy zawodowej oraz odpowiedzialności z tego tytułu
Cel	ochrona interesu jednostki
Kryteria oceny	przepisy prawa, standardy zawodowe, umowy i porozumienia wzajemne
Cechy postępowania	odpowiedzialność, bezinteresowność, przestrzeganie przepisów

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Kodeksu.

tywizmu, zawodowych kompetencji i należytej staranności oraz zachowania tajemnicy. Artykuł 59 ust. 1 z kolei stanowi, że biegły rewident oraz podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych są obowiązani zachować w tajemnicy wszystkie informacje i dokumenty związane z wykonywaniem czynności rewizji finansowej. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

nie jest ograniczony w czasie i oczywiście związany jest z odpowiedzialnością za jego nieprzestrzeganie. Również *Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym* wprowadza obowiązek zachowania tajemnicy przez doradcę podatkowego[2]. Podobnie jak w przypadku biegłych rewidentów mówi o niej rota ślubowania (art. 8), która ma następujące brzmienie:

> Przyrzekam, że jako doradca podatkowy będę wykonywać ten zawód, kierując się dobrem swoich klientów, z całą sumiennością i rzetelnością, zgodnie z prawem, wiedzą i zasadami etyki zawodowej. Poznane w związku z wykonywaniem zawodu fakty i informacje zachowam w tajemnicy wobec osób trzecich.

Artykuł 37 ust. 1 i 1a zaś stanowią, że doradca podatkowy jest obowiązany zachować w tajemnicy fakty i informacje, z którymi zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu, a obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie może być ograniczony w czasie. Znana jest też w prawie *tajemnica skarbowa*, *radcowska*, *adwokacka*, *sędziowska*, *prokuratorska*, *notarialna*, *dziennikarska*, *lekarska*, *pielęgniarki i położnej*, *aptekarska*, *psychologa*, *psychiatry*, *różnych instytucji finansowych*: *banków*, *ubezpieczycieli*, *funduszy inwestycyjnych i emerytalnych*, i wiele innych tajemnic[3]. Jednak nie została w prawie uregulowana do dziś tajemnica zawodowa księgowego. **Księgowy jest zobowiązany do zachowania w tajemnicy wielu informacji**, **które każą chronić różne ustawy**, **na przykład tajemnicy przedsiębiorstwa**, **danych osobowych**, **informacji poufnych w rozumieniu przepisów dotyczących publicznego obrotu papierami wartościowymi**. Obowiązek ochrony tych informacji nie budzi wątpliwości, a przepisy określają zasady postępowania z nimi, w tym zasady ujawniania ich uprawnionym osobom. Wydaje się jednak, że w Kodeksie nie chodzi tylko o te wyraźnie określone przepisami przypadki, lecz o coś więcej. W Kodeksie w punkcie III.7.1. **definiuje się tajemnicę zawodową jako nieupublicznianie spraw**, **faktów**, **wiadomości**, **których nie należy rozgłaszać i które nie powinny wyjść na jaw ze względu na ochronę interesu jednostki**. Nie określa się jednak ani tego, co to za sprawy, fakty i wiadomości, ani nie wskazuje tego, kto ma je zdefiniować. Nie powołuje się na żadne przepisy prawa. W określeniu tego, czego nie należy rozgłaszać i co nie powinno wyjść na jaw ze względu na ochronę interesu jednostki, pomóc może pojęcie tajemnicy przedsiębiorstwa określone w u.z.n.k.[4]

---

[2] *Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym*, Dz.U. 2011, nr 41, poz. 213.

[3] http://www.wsb.gorzow.pl/zalacznik/2094_RODZAJE_TAJEMNIC_PRAWNIE_CHRONIONYCH.pdf (dostęp: 13.08.2014).

[4] Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, Dz.U. 2003, nr 153, poz. 1503 ze zm., art. 11.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Wydaje się, że może ono być właściwe na potrzeby interpretacji Kodeksu ze względu na prowadzenie rachunkowości przez przedsiębiorcę, zatrudnianie przez niego księgowego, nie wyczerpuje jednak zakresu podmiotów, jakie prowadzą rachunkowość lub zatrudniają księgowego. Również jednostki sektora finansów publicznych albo nieprowadzące działalności partie, fundacje i stowarzyszenia prowadzą rachunkowość, lecz nie są przedsiębiorcami. Zasadne jest, aby wtedy przez analogię dostosować przytaczane dalej zasady. Postuluje się już jednak, i należy ten pogląd podzielić, że w interesie publicznym leży, aby zostały określone standardy zawodowe dotyczące tajemnicy zawodowej oraz aby istniały wskazówki co do charakteru i zakresu obowiązku tajemnicy zawodowej oraz okoliczności, w których ujawnienie informacji zdobytych w trakcie świadczenia usług zawodowych jest dopuszczalne lub wymagane[5]. Tymczasem przepisy u.z.n.k. muszą być wystarczające. Obowiązują one księgowych niezależnie od postanowień Kodeksu. W u.z.n.k. w art. 11 ust. 1 określa się, że **czynem nieuczciwej konkurencji** jest przekazanie, ujawnienie lub wykorzystanie cudzych informacji stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa albo nabycie ich od osoby nieuprawnionej, jeżeli zagraża to interesowi przedsiębiorcy lub go narusza. Przepis ten stosuje się do różnych osób wskazanych w u.z.n.k., w tym również do osoby, która świadczyła pracę na podstawie stosunku pracy lub innego stosunku prawnego, przez trzy lata od jego ustania. Jest to termin krótszy niż terminy przewidziane dla biegłych rewidentów, doradców, jak też niż termin podany w samym Kodeksie. W Kodeksie w punkcie III.7.2. wskazuje się, że „zachowanie jej obowiązuje także po ustaniu formalnych powiązań księgowego z jednostką", co jest wymogiem analogicznym jak dla innych zawodów powiązanych z księgowością: biegłych rewidentów i doradców podatkowych. W przypadku tajemnicy przedsiębiorstwa regulacja jest specyficzna w zakresie wskazania trzyletniego okresu zachowania przez pracownika tajemnicy po ustaniu stosunku pracy, ponieważ co do zasady prawo nie wyznacza okresu trwania prawa do tajemnicy przedsiębiorstwa[6]. Czas ochrony jest wyznaczany przez stan poufności oraz posiadanie przez informację wartości gospodarczej. Jednak u.z.n.k. pozwala ten termin określić ostrzej w umowie z pracownikiem. Oczywiście przedmiotowy obowiązek kończy się również wtedy, gdy ustał stan tajemnicy, czyli informacja stała się jawna.

---

[5] A. Buczkowska, *Etyka zawodu księgowego w świetle krajowych i międzynarodowych regulacji*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego" 2011, nr 41, s. 48.

[6] *Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Komentarz*, komentarz do art. 11.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Określenie tajemnicy przedsiębiorstwa

Przez pojęcie **tajemnicy przedsiębiorstwa** użyte w u.z.n.k. rozumie się nieujawnione do wiadomości publicznej informacje techniczne, technologiczne, organizacyjne należące do przedsiębiorstwa lub inne informacje mające wartość gospodarczą, co do których przedsiębiorca podjął niezbędne działania w celu zachowania ich poufności. Obecnie ochronie podlega więc każda informacja spełniająca te warunki, ponieważ katalog rodzajowy jest otwarty, a w szczególności informacja technologiczna (na przykład sposoby produkcji, system sprawdzania jakości), techniczna (na przykład projekty nieopatentowanych rozwiązań technicznych, modele rozwiązań technicznych), handlowa (na przykład lista dostawców, klientów, plany wydania książki)[7]. W punkcie III.7.2. Kodeksu wskazano, że „księgowy zachowuje tajemnicę zawodową dotyczącą informacji otrzymanych podczas wykonywania pracy w jednostce", a w punkcie III.7.4. zwrócono uwagę że „obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej dotyczy zarówno informacji związanych z kontrahentami jednostki, jak i innych aspektów jej działalności". Informacja ta musi mieć obiektywnie przynajmniej **minimalną wartość gospodarczą**, ekonomiczną. Można ją opisać jako taką, której wykorzystanie przez innego przedsiębiorcę zaoszczędzi mu wydatków lub zwiększy zyski, czyli nie taką, gdzie przedsiębiorca ma subiektywne przekonanie o wartości posiadanej przez niego informacji[8]. Poza tym, aby powstała tajemnica, przedsiębiorca musi to spowodować. Informacja musi spełniać trzy warunki:

1. **Poufności**, ponieważ informacja nie jest poufna, jeżeli przedsiębiorca nie podjął działań w celu zabezpieczenia poufności, jeżeli każdy może mieć do niej dostęp – to oznacza, że przedsiębiorca musi mieć kontrolę nad informacją poufną.
2. **Braku ujawnienia**, ponieważ wprawdzie tajemnica nie traci swego charakteru przez to, że wiedzą o niej pewne osoby zobowiązane do dyskrecji, pracownicy przedsiębiorstwa lub inne osoby, które przedsiębiorca wtajemnicza, jednak przedsiębiorca musi kontrolować liczbę i charakter osób mających dostęp do informacji.
3. **Zabezpieczenia informacji**, a środki służące temu to ochrona fizyczna poprzez środki fizyczne, takie jak: dozór fizyczny, kontrola dostępu, monitoring, właściwy obieg dokumentacji, technologie zapewniające bezpieczeństwo sieci informatycznych przedsiębiorstwa oraz poprzez instrumenty

[7] Tamże.
[8] Tamże.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

prawne: poinformowanie pracowników o potrzebie ochrony, wewnętrzne procedury, klauzule do umów o pracę, umowy o poufność, zakazy konkurencji, oświadczenia o poufności wysyłanych dokumentów. Przedsiębiorca musi podjąć określone działania faktyczne i nawet jeśli informacja jest chroniona prawnie, zawsze potrzebne jest nawet najskromniejsze zabezpieczenie techniczne, ponieważ same przepisy nie są wystarczające, jeżeli dostęp do dokumentów będzie miał nieograniczony krąg osób. Według u.z.n.k. zabezpieczenie fizyczne ma priorytetowe znaczenie jako zabezpieczenie informacji wewnątrz przedsiębiorstwa, a zabezpieczenie prawne – jako zabezpieczenie w relacji do osób trzecich[9].

Okazuje się zatem, że aby twierdzić, iż pracownik dopuścił się nadużycia, pracodawca powinien najpierw odpowiednio wcześnie poinformować go, które informacje chce zachować w poufności, co może być określone w regulaminie pracy, w umowie o pracę, w kodeksie etyki albo nawet w indywidualnym oświadczeniu każdego pracownika, które podpisuje, deklarując, że jego treść, określająca zakres informacji poufnych, jest mu znana. W punkcie III.7.8. Kodeksu nałożono pewne obowiązki w tym zakresie, ponieważ „zobowiązuje osobę kierującą pracą innych osób zajmujących się rachunkowością do poinformowania ich o obowiązku przestrzegania tajemnicy zawodowej". Dlatego w związku z tym w Kodeksie w punkcie III.7.7. zalecono, że: „w przypadku jakiejkolwiek wątpliwości związanej z przestrzeganiem tajemnicy zawodowej księgowy informuje o tym w pierwszej kolejności właśnie swojego bezpośredniego przełożonego". Chodzić tu może o sam fakt przekazania informacji o tym, że rodzą się wątpliwości. Może to znaczyć, że przekaz informacji do pracownika jest nieskuteczny, że trzeba coś zmienić w systemie. Jednak przede wszystkim wydaje się, że chodzi o bieżącą pomoc w zakresie rozwiązania problemów pracownika. Trzeba dodać, że w okresie trwania stosunku pracy obowiązek zachowania w tajemnicy informacji przedsiębiorcy wynika z samego stosunku pracy i powstaje niezależnie od treści umowy o pracę. Zgodnie z art. 100 § 2 pkt 4 i 5 Kodeksu pracy *pracownik jest obowiązany w szczególności: dbać o dobro zakładu pracy, chronić jego mienie oraz zachować w tajemnicy informacje, których ujawnienie mogłoby narazić pracodawcę na szkodę, przestrzegać tajemnicy określonej w odrębnych przepisach*[10]. Ujawnienie tych informacji jest naruszeniem umowy o pracę i Kodeksu pracy. Ochrona przedsiębiorcy może zatem wynikać z samej umowy o pracę, z dodatkowej umowy o zakazie konkurencji zawartej z przedsiębiorcą i z przepi-

[9] Tamże.

[10] *Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy*, Dz.U. 1998, nr 21, poz. 94 ze zm.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

sów u.z.n.k. Jednak po ustaniu stosunku pracy przedsiębiorca może wskazać jako podstawę prawną ochrony informacji jedynie u.z.n.k.

Osoba zajmująca się rachunkowością w żadnym przypadku nie może wykorzystać ani ujawniać tajemnicy zawodowej dla korzyści osobistych lub dla korzyści innych osób. Powinna zawsze reprezentować interes jednostki (Kodeks, pkt III.7.3.). Analizie podlegać ma zatem cel działania księgowego i w Kodeks wskazano, że pod żadnym pozorem ujawnienie tajemnicy zawodowej nie może wynikać z dążenia do spowodowania szkody w realizacji celów jednostki albo też korzyści osób trzecich. Obydwa te motywy działania osoby ujawniającej informację występują zwykle łącznie, ponieważ na przykład przekazanie tajemnicy konkurentowi przysparza mu korzyści i jednocześnie wyrządza szkodę przedsiębiorcy. Jeśli podjęcie tego działania nastąpiło w celu zapewnienia korzyści sprawcy lub osobom trzecim albo w celu szkodzenia przedsiębiorcy, to jest to nie tylko nieetyczne w myśl Kodeksu, lecz także łamie u.z.n.k. Do tego działania pracownik może być nakłaniany przez osoby trzecie.

Oczywiście w pewnych przypadkach tajemnica zawodowa może zostać ujawniona. W Kodeksie (III.7.5.) stwierdzono, że „tajemnica zawodowa może być ujawniona tylko na podstawie upoważnień wynikających z przepisów prawa, standardów zawodowych, jak również umów i porozumień wzajemnych". W kolejnym punkcie, III.7.6., podsunięto księgowemu praktyczne wskazówki i zalecono, aby w każdym przypadku zamiaru ujawnienia tajemnicy zawodowej rozważył i uwzględnił:

- **prawo osoby**, której ujawniana tajemnica ma być przekazana, **do otrzymania określonych informacji objętych tajemnicą zawodową**, a prawo to może wynikać z przypadków opisanych w punkcie III.7.5.; chodziłoby zatem o ustalenie wykazu podstaw ujawnienia informacji, co – jak się wydaje – powinno być obowiązkiem pracodawcy, a pracownik powinien zweryfikować, czy zgłaszająca się osoba ma wystarczające podstawy prawne do żądania informacji; *Ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych* w art. 1 ust. 3 stanowi na przykład, że jej przepisy nie naruszają przepisów innych ustaw o ochronie tajemnicy zawodowej lub innych tajemnic prawnie chronionych[11];
- **sposób ujawnienia oraz dowody potwierdzające ujawnienie tajemnicy zawodowej**; sposób ten może być określony w samych przepisach lub zasadach wewnętrznych jednostki, jak również mogą być wskazane dowody konieczne do zgromadzenia w związku z przekazaniem infor-

[11] *Ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych*, Dz.U. 2010, nr 182, poz. 1228.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

macji, jak to się dzieje na przykład przy udostępnianiu danych osobowych;

– **konsekwencje ujawnienia tajemnicy zawodowej oraz odpowiedzialność z tego tytułu**, gdzie konsekwencje dotyczą raczej skutków dla przedsiębiorcy i odbiorcy informacji, a odpowiedzialność dotyczy księgowego przekazującego informację i może wynikać zarówno z przepisów prawa, regulacji przedsiębiorcy, jak i być odpowiedzialnością etyczną wobec środowiska.

Jeśli chodzi o odpowiedzialność wobec przedsiębiorcy i odszkodowanie, jakiego może domagać się w związku z ujawnieniem informacji, to zgodnie z art. 23 ust. 1 u.z.n.k. każda osoba, która wbrew ciążącemu na niej obowiązku w stosunku do przedsiębiorcy, ujawnia innej osobie lub wykorzystuje we własnej działalności gospodarczej informację stanowiącą tajemnicę przedsiębiorstwa, jeżeli wyrządza to poważną szkodę przedsiębiorcy, podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat dwóch. Dalej – w ust. 2 – tej samej karze podlega każdy, kto uzyskawszy bezprawnie informację stanowiącą tajemnicę przedsiębiorstwa, ujawnia ją innej osobie lub wykorzystuje we własnej działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 20 u.z.n.k. roszczenia z tytułu czynu nieuczciwej konkurencji przedawniają się z upływem trzech lat od momentu powzięcia przez przedsiębiorcę informacji o popełnieniu czynu naruszającego tajemnicę przedsiębiorstwa i o sprawcy. Jednak jeżeli czyn stanowi zbrodnię lub występek, roszczenia przedawniają się po upływie 20 lat, liczonych od dnia popełnienia tego czynu, bez względu na to, kiedy poszkodowany dowiedział się o czynie i osobie, która go popełniła, i twierdzi się, że stosowanie tego wydłużonego terminu przedawnienia będzie w praktyce stosunkowo częste w przypadku naruszenia prawa do tajemnicy przedsiębiorstwa[12].

[12] *Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Komentarz*, komentarz do art. 11.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Zasada właściwego oferowania usług z dziedziny rachunkowości

Reputacja ponad korzyści materialne

Zasada sformułowana jest następująco (Kodeks, pkt III.8.1.):

> Zasady właściwego oferowania usług z dziedziny rachunkowości zakładają uczciwość w staraniach związanych ze stosowaniem różnych form działalności marketingowej oraz innych działań mających na celu pozyskiwanie odbiorców usług z dziedziny rachunkowości.

Opis istotnych składników charakterystyki tej zasady zawiera tabela 8.

Pozyskiwanie odbiorców usług, czyli klientów, będące osią przewodnią tej zasady, jest też przedmiotem u.z.n.k., której przepisy dotyczą także klientów z obszaru rachunkowości. Również z powodu zapisów punkcie III.8.2. Kodeksu, w myśl którego „oferowanie usług w dziedzinie rachunkowości nie może wpływać niekorzystnie na reputację zawodu księgowego", właściwe są przepisy u.z.n.k., ponieważ postępowanie niezgodne z prawem niewątpliwie do tego prowadzi:

– W artykule 12. u.z.n.k. sformułowano w ust. 2 definicję czynu zakazanego w tym obszarze. I tak: **czynem nieuczciwej konkurencji** jest nakłanianie *klientów przedsiębiorcy* lub innych osób do rozwiązania z nim umowy albo niewykonania lub nienależytego wykonania umowy w celu przysporzenia korzyści sobie lub osobom trzecim albo szkodzenia przedsiębiorcy. Warto zwrócić uwagę również właśnie na ust. 1: Czynem nieuczciwej konkurencji jest *nakłanianie osoby świadczącej na rzecz przedsiębiorcy pracę*, na podstawie stosunku pracy lub innego stosunku prawnego, do niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków pracowniczych albo innych obowiązków umownych w celu przysporzenia korzyści sobie lub osobom trzecim, albo szkodzenia przedsiębiorcy. Zasada Kodeksu wydaje się dotyczyć wyłącznie ust. 2, ponieważ w punkcie III.8.1. Kodeksu mowa jest o tym, że „osoba zajmująca się rachunkowością informuje o swoich usługach w sposób rzetelny i uczciwy, kierując się postanowieniami prawa i zasadami

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Tabela 8. Opis zasady właściwego oferowania usług z dziedziny rachunkowości

Zasada	Właściwe oferowanie usług z dziedziny rachunkowości
Elementy	usługi z dziedziny rachunkowości, autorstwo publikacji, wygłaszanie wykładów, udzielanie wywiadów, działalność marketingowa, działania mające na celu pozyskiwanie odbiorców
Zakres	marketing, usługi z dziedziny rachunkowości
Czynności	oferowanie usług, działalność marketingowa, pozyskiwanie odbiorców
Sposób wykonania	Nieetyczne jest w szczególności: – informowanie odbiorcy usług o możliwościach wywierania wpływu na organy władz, administracji itp. – podawanie informacji samochwalczych nieopartych na wiarygodnych faktach lub nieuzasadnione nazywanie siebie ekspertem lub specjalistą w danym obszarze rachunkowości – oferowanie i wykonywanie usług za cenę niepozwalającą na pokrycie kosztów ich świadczenia – prezentowanie w ofertach przesadnych informacji co do jakości świadczonych usług, terminowości ich wykonywania, posiadanych kwalifikacji i doświadczenia itp. – czynienie jakichkolwiek porównań z innymi księgowymi, zwłaszcza w zakresie kompetencji i cen usług oraz umniejszanie wartości pracy innych księgowych itp.
Cel	– uczciwość w działaniach mających na celu pozyskiwanie odbiorców – niewpływanie niekorzystnie na reputację zawodu księgowego
Kryteria oceny	przepisy prawa i zasady etyki
Cechy postępowania	uczciwość, rzetelność, obiektywizm, obowiązkowość, solidność, prawdomówność, szczerość

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Kodeksu.

etyki", czyli odnosi się do oferowania usług z dziedziny rachunkowości. Ustęp 1 będzie miał też zastosowanie w przypadku księgowych ze względu na postanowienie zawarte w punkcie III.4.3. Kodeksu: „osoba zajmująca się rachunkowością przestrzega przepisów prawa dotyczących zakazu nieuczciwej konkurencji". Omówione tu będą zatem przepisy wyłącznie art. 12 u.z.n.k., chociaż przepisy prawa dotyczące zakazu nieuczciwej konkurencji są szersze i w poprzednim rozdziale omówiono już art. 11 związany z zakazem ujawniania tajemnicy przedsiębiorstwa. Artykuł 3 ust. 1 u.z.n.k. określa, że czynem nieuczciwej

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

konkurencji jest działanie sprzeczne z prawem lub dobrymi obyczajami, jeżeli zagraża lub narusza interes innego przedsiębiorcy lub klienta, a w ust. 2 konkretyzuje, że **czynami nieuczciwej konkurencji są w szczególności**:

- Wprowadzające w błąd oznaczenie przedsiębiorstwa.
- Fałszywe lub oszukańcze oznaczenie pochodzenia geograficznego towarów albo usług.
- Wprowadzające w błąd oznaczenie towarów lub usług.
- Naruszenie tajemnicy przedsiębiorstwa.
- Nakłanianie do rozwiązania lub niewykonania umowy.
- Naśladownictwo produktów.
- Pomawianie lub nieuczciwe zachwalanie.
- Utrudnianie dostępu do rynku.
- Przekupstwo osoby pełniącej funkcję publiczną.
- Nieuczciwa lub zakazana reklama.
- Organizowanie systemu sprzedaży lawinowej.
- Prowadzenie lub organizowanie działalności w systemie konsorcyjnym.

Ze względu na treść zasad i charakter pracy księgowego wydaje się, że bezpośrednie zastosowanie do niego mogą mieć postanowienia odnośnie do naruszenia tajemnicy przedsiębiorstwa (omówione w punkcie III.7.7. Kodeksu), nakłanianie do rozwiązania lub niewykonania umowy, pomawianie lub nieuczciwe zachwalanie, utrudnianie dostępu do rynku, a także nieuczciwa lub zakazana reklama (o czym jeszcze będzie mowa).

Trzeba się zgodzić, że przejmowanie pracowników, klientów, kontrahentów jest związane z obrotem gospodarczym, wynika z różnych czynników, a decyzje w tym zakresie nie są z zasady szkodliwe, a nawet wywołują zjawiska korzystne dla rynku, jak na przykład zwiększenie konkurencyjności przedsiębiorstw. Natomiast problemem jest postępowanie nieuczciwe w tym zakresie, czyli przy wykorzystaniu nieuczciwych praktyk, przez nakłanianie do niewykonania lub nienależytego wykonania umowy, a także poprzez rozwiązanie umowy w celu przysporzenia korzyści sobie lub osobom trzecim albo szkodzenie przedsiębiorcy[1]. Według komentarza do u.z.n.k., działanie szkodliwe nie oznacza, że cel musi zostać osiągnięty, a zatem znaczenie ma założony cel niezależnie od jego osiągnięcia oraz *wykazanie związku przyczynowego pomiędzy nakłanianiem a zakłóceniem stosunków umownych, ponieważ dobrem chronionym jest trwałość stosunków umownych*. Występują tu dwie płaszczyzny ochrony: stosunki pracy lub inne stosunki, na podstawie których jest świadczona praca na rzecz przedsiębiorcy, oraz stosunki umow-

[1] *Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Komentarz*, komentarz do art. 12.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

ne łączące przedsiębiorcę z klientami lub innymi osobami[2]. **Nakłanianie** to namawianie, agitowanie, przekonywanie albo wpływanie na sferę decyzyjną osoby nakłanianej, o jednoznacznym, sprecyzowanym charakterze, ukierunkowanym na osiągnięcie określonego celu, zawsze gdy w sposób umyślny dochodzi do naruszenia stosunków umownych, osłabienia pozycji przedsiębiorcy, szeroko pojętego szkodzenia interesom przedsiębiorcy, którego pozycja rynkowa zawsze staje się słabsza[3]. W zakresie relacji z pracownikami podmiotem chronionym jest zatem przedsiębiorca i – jak już wspomniałam w poprzednim rozdziale – sam stosunek pracy pociąga za sobą obowiązek dbania o dobro pracodawcy, zachowywania w tajemnicy informacji, których ujawnienie mogłoby narazić pracodawcę na szkodę. Przepisy te dotyczą jednak tylko czynów będących wynikiem nakłaniania przez osobę trzecią, a nie tych popełnionych na skutek samodzielnej decyzji, co oznacza, że jeśli na przykład pracownik zamierza rozwiązać stosunek pracy, bo jest z niej niezadowolony, nakłanianie go do rozwiązania umowy nie będzie karalne, podobnie jak doradztwo prawne w sprawie na przykład możliwości oraz sposobu rozwiązania umowy, które polega z założenia na wskazywaniu możliwych wariantów oraz na przedstawieniu konsekwencji prawnych z nimi związanych[4]. Jeśli natomiast przedsiębiorca podejrzewa, że wypowiedzenie złożone przez pracownika nie jest wynikiem jego suwerennej decyzji, musi **udowodnić związek przyczynowy pomiędzy wypowiedzeniem a nakłanianiem pracownika do złożenia wypowiedzenia przez inną osobę** (na przykład przez przedstawiciela konkurencyjnej spółki, która zabiega o pozyskanie tego pracownika). Osobą nakłaniającą może być również współpracownik, czyli pracownik określonego przedsiębiorstwa nakłaniający innego pracownika tego przedsiębiorstwa do dokonania czynu nieuczciwej konkurencji, namawiający na przykład współpracowników do obniżenia wydajności pracy w związku z wprowadzeniem w zakładzie pracy nowego systemu wynagradzania i nowych form pracy[5]. Istotne znaczenie ma zawsze istnienie związku pomiędzy działaniami określonych osób a niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem obowiązków pracowniczych lub innych obowiązków umownych. *Należy oddzielić nakłanianie od doradztwa*, o czym już wspomniałam, ale również od składania określonych propozycji. Nakłanianie to wpływanie na decyzję osoby, a składanie ofert lub propozycji jest informowaniem i dlatego nie jest nieetyczne.

---

2 Tamże.
3 Tamże.
4 Tamże.
5 Tamże.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Artykuł 12 ust. 2 u.z.n.k. z kolei odnosi się do klientów i kontrahentów przedsiębiorcy, czyli nakłaniania ich do niewykonania, nienależytego wykonania lub rozwiązania z nim umowy. Dotyczy on stosunków umownych objętych umowami dostawy, których stroną są kontrahenci, wykonawcy lub podwykonawcy. Z punktu widzenia odpowiedzialności kluczowe jest stwierdzenie nieuczciwości działania, a tego przykładem jest odejście pracownika, który podjął działalność gospodarczą na własny rachunek, kierując swoje oferty do klientów byłego pracodawcy, jeśli temu działaniu towarzyszy nacisk i zniechęcanie do niego[6]. Odróżnić trzeba uczciwe przejmowanie klientów od nieuczciwego, a pomoże w tym założenie, że uczciwe przejmowanie klientów powinno być wyłącznie wynikiem atrakcyjności oferty, a nie zniechęcania klientów do poprzedniego kontrahenta. To zniechęcanie może się odbywać przez rozpowszechnienie wiadomości dotyczących jego niekorzystnej sytuacji finansowej, niskiej jakości produktów albo braku profesjonalizmu, jeśli służy tylko nakłonieniu do rozwiązania lub niewykonywania umowy. **Zachęta**, która co do zasady jest zgodna z dobrym obyczajem i prawem, a także z zasadami uczciwej konkurencji i swobody działalności gospodarczej, nie jest czynem zakazanym[7]. Wynika z tego, że nie każde oddziaływanie na klientów innego przedsiębiorcy jest niezgodne z prawem, mimo że spełniony jest warunek szkody, ponieważ z reguły każde odejście klienta prowadzi do strat.

Czynem nieuczciwej konkurencji jest w szczególności namawianie pracowników do zaprzestania współpracy z pracodawcą i nawiązania jej z przedsiębiorstwem prowadzonym przez pracownika, a także poinformowanie klientów pracodawcy o zamiarze rozwiązania z nim stosunku pracy i rozpoczęcia jej na własny rachunek lub podjęcia pracy u innego przedsiębiorcy. Nie ma znaczenia rodzaj stosunku umownego wiążącego wskazane strony: pracownika i przedsiębiorcę. W komentarzu pojawia się też wyjaśnienie, że chodzi o nakłanianie nie jednego określonego klienta lub wykonawcy, podwykonawcy, lecz ich ogółu. Ponieważ jednak nie można wykluczyć, że przedsiębiorca ma tylko jednego klienta i jego utrata może skutkować zniknięciem jednostki z rynku, to nie ma znaczenia przy ocenie czynu niespełnienie warunku nakłaniania wielu podmiotów, lecz fakt nieuczciwości czynu, ponieważ sąd dokonuje oceny na podstawie całokształtu okoliczności sprawy. Ustawodawca wyraźnie określił, że chodzi o działanie, które ma na celu **osiągnięcie korzyści** majątkowej (na przykład przejęcie cennego pracownika) i niemajątkowej, jak też o działaniu, które ma na celu **szkodzenie przedsiębiorcy**, spowodowa-

[6] Tamże.
[7] Tamże.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

nie jego strat majątkowych lub niemajątkowych (na przykład utrata renomy przez przedsiębiorcę). Jak podkreślono w komentarzu do u.z.n.k., nakłanianie osoby świadczącej pracę, klientów albo innych osób do niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków pracowniczych lub innych obowiązków umownych wyrządza szkodę pracodawcy. Zawsze działaniu temu towarzyszą *niepożądane zjawiska: pogorszenie atmosfery w pracy, utrata zaufania do pracodawcy lub pracowników, co dezorganizuje przedsiębiorstwo i zakłóca jego funkcjonowanie, a w następstwie tego przynosi szkody*.

Odpowiedzialność z tego tytułu określa art. 26 ust. 1:

> Kto rozpowszechnia nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd wiadomości o przedsiębiorstwie, w szczególności o osobach kierujących przedsiębiorstwem, wytwarzanych towarach, świadczonych usługach lub stosowanych cenach albo o sytuacji gospodarczej lub prawnej przedsiębiorstwa, w celu szkodzenia przedsiębiorcy, podlega karze aresztu albo grzywny,

– a dalej, ust. 2:

> [...] tej samej karze podlega, kto, w celu przysporzenia korzyści majątkowej lub osobistej sobie, swojemu przedsiębiorstwu lub osobom trzecim, rozpowszechnia nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd wiadomości o swoim przedsiębiorstwie lub przedsiębiorcy, w szczególności o osobach kierujących przedsiębiorstwem, wytwarzanych towarach, świadczonych usługach lub stosowanych cenach albo o sytuacji gospodarczej lub prawnej przedsiębiorcy lub przedsiębiorstwa.

Elementy działalności usługowej sprzeczne z zasadami etyki

Zapisy u.z.n.k. są ogólnymi postanowieniami i chcąc je sprowadzić do pola rachunkowości, można się posłużyć zapisem w Kodeksie (pkt III.8.3.). Tam wskazano, że **za sprzeczne z zasadami etyki zawodowej uznaje się przy oferowaniu usług w dziedzinie rachunkowości w szczególności**:

1. Informowanie odbiorcy usług o możliwościach wywierania wpływu na organy władz, administracji itp.
2. Podawanie informacji samochwalczych, nieopartych na wiarygodnych faktach, lub nieuzasadnione nazywanie siebie ekspertem lub specjalistą w danym obszarze rachunkowości.
3. Oferowanie i wykonywanie usług za cenę niepozwalającą na pokrycie kosztów ich świadczenia.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

4. Przedstawianie w ofertach przesadnych informacji co do jakości świadczonych usług, terminowości ich wykonywania, posiadanych kwalifikacji, doświadczenia itp.
5. Czynienie jakichkolwiek porównań z innymi księgowymi, zwłaszcza w zakresie kompetencji i cen usług, oraz umniejszanie wartości pracy innych księgowych itp.

Treść punktów 1, 2 i 4, 5 wpisuje się w art. 14 ust. 1 u.z.n.k., mówiący, że czynem nieuczciwej konkurencji jest rozpowszechnianie nieprawdziwych lub wprowadzających w błąd wiadomości o swoim lub innym przedsiębiorcy albo przedsiębiorstwie w celu przysporzenia korzyści lub wyrządzenia szkody. Wiadomościami tymi są nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd informacje, w szczególności o:

- osobach kierujących przedsiębiorstwem;
- wytwarzanych towarach lub świadczonych usługach;
- stosowanych cenach;
- sytuacji gospodarczej lub prawnej[8].

Natomiast rozpowszechnianiem wiadomości jest również posługiwanie się:

- nieprzysługującymi lub nieścisłymi tytułami, stopniami albo innymi informacjami o kwalifikacjach pracowników;
- nieprawdziwymi atestami;
- nierzetelnymi wynikami badań;
- nierzetelnymi informacjami o wyróżnieniach lub oznaczeniach produktów lub usług[9].

Z kolei punkt 3 podanej wcześniej listy (pkt III.8.3. Kodeksu): oferowanie i wykonywanie usług za cenę niepozwalającą na pokrycie kosztów ich świadczenia, zbiega się z treścią punkcie 1 art. 15 ust. 1 u.z.n.k., który stanowi, że czynem nieuczciwej konkurencji jest utrudnianie innym przedsiębiorcom dostępu do rynku, w szczególności przez:

1. Sprzedaż towarów lub usług poniżej kosztów ich wytworzenia lub świadczenia albo ich odprzedaż poniżej kosztów zakupu w celu eliminacji innych przedsiębiorców.
2. Nakłanianie osób trzecich do odmowy sprzedaży innym przedsiębiorcom albo niedokonywania zakupu towarów lub usług od innych przedsiębiorców.
3. Rzeczowo nieuzasadnione, zróżnicowane traktowanie niektórych klientów.

---

[8] *Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r.*, art. 14, ust 2.

[9] Tamże, art. 14, ust. 3.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

4. Pobieranie innych niż marża handlowa opłat za przyjęcie towaru do sprzedaży.
5. Działanie mające na celu wymuszenie na klientach wyboru jako kontrahenta określonego przedsiębiorcy lub stwarzanie warunków umożliwiających podmiotom trzecim wymuszanie zakupu towaru lub usługi u określonego przedsiębiorcy.

W Kodeksie mówi się w tej zasadzie o stosowaniu różnych form działalności marketingowej oraz innych działań mających na celu pozyskiwanie odbiorców usług z dziedziny rachunkowości. Formą działalności marketingowej jest między innymi **reklama**, która również jest przedmiotem zainteresowania u.z.n.k. W tym przypadku zgodnie z art. 17 u.z.n.k. czynu nieuczciwej konkurencji może dopuszczać się również agencja reklamowa albo inny przedsiębiorca, który reklamę opracował dla podmiotu reklamującego się. Artykuł 16 ust. 1 u.z.n.k. określa nieuczciwą reklamę. I tak czynem nieuczciwej konkurencji w zakresie reklamy jest w szczególności:

1. Reklama sprzeczna z przepisami prawa, dobrymi obyczajami lub uchybiająca godności człowieka.
2. Reklama wprowadzająca klienta w błąd i mogąca przez to wpłynąć na jego decyzję co do nabycia towaru lub usługi.
3. Reklama odwołująca się do uczuć klientów przez wywoływanie lęku, wykorzystywanie przesądów lub łatwowierności dzieci.
4. Wypowiedź, która zachęcając do nabywania towarów lub usług, sprawia wrażenie neutralnej informacji.
5. Reklama, która stanowi istotną ingerencję w sferę prywatności, w szczególności przez uciążliwe dla klientów nagabywanie w miejscach publicznych, przesyłanie na koszt klienta niezamówionych towarów lub nadużywanie technicznych środków przekazu informacji.

Natomiast przy ocenie reklamy wprowadzającej w błąd należy – zgodnie z ust. 2 tego artykułu – uwzględnić wszystkie jej elementy, zwłaszcza dotyczące ilości, jakości, składników, sposobu wykonania, przydatności, możliwości zastosowania, naprawy albo konserwacji reklamowanych towarów lub usług, a także zachowania się klienta.

W Kodeksie w podanym wcześniej punkcie 5 (III.8.3. Kodeksu) uznano za nieetyczne **czynienie jakichkolwiek porównań z innymi księgowymi**, **zwłaszcza w zakresie kompetencji cen i usług**, **oraz umniejszanie wartości pracy innych księgowych**. W artykule 16 ust. 3 u.z.n.k. określono, że reklama umożliwiająca bezpośrednio lub pośrednio rozpoznanie konkurenta albo towarów lub usług oferowanych przez konkurenta, zwana dalej reklamą porównawczą, stanowi czyn nieuczciwej konkurencji, jeżeli jest sprzeczna z dobrymi obyczajami, czyli:

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

1. Wprowadza w błąd.
2. Nierzetelnie i bez możliwości weryfikacji na podstawie subiektywnych kryteriów porównuje towary lub usługi zaspokajające te same potrzeby lub przeznaczone do tego samego celu.
3. W sposób subiektywny porównuje jedną lub kilka istotnych, charakterystycznych, sprawdzalnych i typowych cech tych towarów i usług, do których może należeć także cena.
4. Powoduje na rynku pomyłki w rozróżnieniu między reklamującym a jego konkurentem, między ich towarami albo usługami, znakami towarowymi, oznaczeniami przedsiębiorstwa lub innymi oznaczeniami odróżniającymi.
5. Dyskredytuje towary, usługi, działalność, znaki towarowe, oznaczenia przedsiębiorstwa lub inne oznaczenia odróżniające, a także okoliczności dotyczące konkurenta.
6. W odniesieniu do towarów z chronionym oznaczeniem geograficznym lub chronioną nazwą pochodzenia nie odnosi się zawsze do towarów z takim samym oznaczeniem.
7. Wykorzystuje w nieuczciwy sposób renomę znaku towarowego, oznaczenia przedsiębiorstwa lub inne oznaczenia odróżniające konkurenta, albo też chronione oznaczenia geograficzne lub chronioną nazwę pochodzenia produktów konkurencyjnych.
8. Przedstawia towar lub usługę jako imitację albo naśladownictwo towaru lub usługi opatrzonych chronionym znakiem towarowym, chronionym oznaczeniem geograficznym lub chronioną nazwą pochodzenia, albo też innym oznaczeniem odróżniającym.

Można stwierdzić, na podstawie literatury, że można mieć do czynienia z **trzema rodzajami reklamy**: **informacyjną**, **konfrontacyjną** i **czarną**. Reklama informacyjna to działania mające na celu przyciągnięcie niezdecydowanych, niepoinformowanych, a nie odbieranie klientów, dlatego informuje ona, gdzie nabyć produkt lub promuje nowy wyrób, niemający substytutów. Natomiast reklama mająca na celu odebranie klientów to reklama konfrontacyjna, czarna reklama, która jest najgorszą reklamą i która ma zaszkodzić[10].

Odpowiedzialność, jaka występuje w zakresie wszystkich opisanych tu czynów, to kara aresztu albo grzywny i dotyczy ona tego:

– kto rozpowszechnia nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd wiadomości o przedsiębiorstwie, w szczególności o osobach kierujących przedsiębiorstwem, wytwarzanych towarach, świadczonych usługach lub stosowanych cenach albo o sytuacji gospodarczej lub prawnej przedsiębiorstwa w celu szkodzenia przedsiębiorcy (art. 26 ust. 1);

[10] G. Myśliwiec, *Zarys etyki*, s. 64 i 69.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

– kto, w celu przysporzenia korzyści majątkowej lub osobistej: sobie, swojemu przedsiębiorstwu lub osobom trzecim, rozpowszechnia nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd wiadomości o swoim przedsiębiorstwie albo przedsiębiorcy, w szczególności o osobach kierujących przedsiębiorstwem, wytwarzanych towarach, świadczonych usługach lub stosowanych cenach albo o sytuacji gospodarczej lub prawnej przedsiębiorcy albo przedsiębiorstwa (art. 26 ust. 1).

Zasadniczo zaś, zgodnie z art. 18 ust. 1 u.z.n.k., w razie dokonania czynu nieuczciwej konkurencji przedsiębiorca, którego interes został zagrożony lub naruszony, może żądać:

1. Zaniechania niedozwolonych działań.
2. Usunięcia skutków niedozwolonych działań.
3. Złożenia jednokrotnego lub wielokrotnego oświadczenia odpowiedniej treści i w odpowiedniej formie.
4. Naprawienia wyrządzonej szkody na zasadach ogólnych.
5. Wydania bezpodstawnie uzyskanych korzyści na zasadach ogólnych.
6. Zasądzenia odpowiedniej sumy pieniężnej na określony cel społeczny związany ze wspieraniem kultury polskiej lub ochroną dziedzictwa narodowego – jeżeli czyn nieuczciwej konkurencji był zawiniony.

Poza tym, gdyby księgowy był jednocześnie autorem publikacji, wygłaszał wykłady, udzielał wywiadów, musi pamiętać, że oprócz treści merytorycznej wypowiedzi może zawrzeć w niej informacje o swoich kwalifikacjach zawodowych i o miejscu zatrudnienia, lecz nie może przekazywać informacji o usługach świadczonych przez jednostkę, w której jest zatrudniony. Nie może zatem jej reklamować.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Podsumowanie

Pod koniec XX wieku uwidoczniły się coraz pełniej moralne aspekty globalizacji i konieczność łączenia zasady indywidualnej efektywności gospodarowania z odpowiednimi postawami etycznymi. W związku z tym podkreśla się, że do tzw. infrastruktury etycznej, która oddziałuje na ograniczenie zjawisk patologicznych, można zaliczyć regulacje rachunkowości i sprawozdawczości finansowej[1]. Jeśli tak, a należy się z tym poglądem zgodzić, to odpowiednie postawy etyczne powinny być oczekiwane od każdej osoby zajmującej się rachunkowością. Należy zauważyć, że księgowi są stronami umów społecznych, które dotyczą interesu wielu podmiotów[2]. Na co dzień w pracy zawodowej kierują się oni regulacjami rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, które mają uwzględniać potrzeby tych interesariuszy. Te regulacje zaś obejmują w Polsce już od kilku lat również standardy etyczne, spisane w postaci Kodeksu. Wydaje się, że Kodeks ma wzmóc etyczne oddziaływanie regulacji rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. To oddziaływanie, zarówno regulacji, jak i w szczególności Kodeksu, odbywa się na dwóch poziomach: mikro- i makrospołecznym. Silnie podkreślono to w samym Kodeksie, poświęcając wiele uwagi znaczeniu zawodu w tych wymiarach. Prezes SKwP stwierdził, że zdobycie i utrzymanie dobrej opinii jest jednym z najważniejszych zadań, jakie powinni stawiać przed sobą każdego dnia wszyscy, bez względu na wykonywany zawód, zajmowane stanowisko lub pozycję społeczną[3]. Trudno natomiast zgodzić się ze stwierdzeniem, że księgowy w małej jednostce nie musi się cieszyć zaufaniem społecznym, ponieważ dla niego wystarczające ma być, aby cieszył się zaufaniem swojego pracodawcy[4]. Kodeks, wyraz opinii tysięcy członków SKwP, jednakowo dla wszystkich wskazuje i jednakowo od wszystkich wymaga etycznego zachowania, w tym zdobywania zaufania społecznego. W preambule stwierdza się, że ma na celu służyć tym wszystkim, którzy wykonują zawód księgowego lub inny w dziedzinie rachunkowości, i zobowiązuje się każdą z tych osób do przestrzegania zasad etyki i postępowania zgodnie z duchem rozwoju zawodu i globalnego otoczenia, w którym jest on współcześnie wykonywany[5]. Oma-

---

1 E. Burzym, *Społeczna funkcja rachunkowości*, s. 82.
2 M. Cieślak, *Podejście etyczne*, s. 93.
3 *Kodeks*, s. 6.
4 M. Cieślak, *Podejście etyczne*, s. 66.
5 *Kodeks*, s. 13.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

wiając w rozdziale pierwszym społeczny status osoby zajmującej się rachunkowością, w Kodeksie wskazano na znaczenie gospodarcze zawodu w dziedzinie rachunkowości. Odnosi się je zarówno do makroekonomicznych funkcji gospodarczych zawodu, jak i mikroekonomicznych. Słusznie zauważono, że wykonywanie zawodu w poszczególnych jednostkach wiąże się z tworzeniem zbiorów danych dla celów makroekonomicznych dla zewnętrznych grup interesariuszy, rachunków makroekonomicznych, określania kierunków alokacji kapitału w kraju lub poza jego granicami oraz ustalania zobowiązań publicznoprawnych jednostki. Aby te funkcje mogły być właściwie wypełniane, nie wystarczy, jak twierdzą niektórzy[6], że szacunkiem i zaufaniem społecznym cieszyć się będą księgowi w dużych jednostkach. Muszą się nim cieszyć wszyscy księgowi, cała profesja i każdy z osobna. Dopiero cała profesja, a nie tylko wybrani księgowi, na przykład spółek giełdowych, może zbudować prestiż społeczny zawodu w dziedzinie rachunkowości. Każdy księgowy odgrywa ważną rolę w społeczeństwie, czego powody wskazano w Kodeksie, opisując mikro- i makroekonomiczne znaczenie zawodu. Wszyscy księgowi muszą zabiegać o zaufanie społeczne, aby ogół społeczeństwa mógł im ufać. Zawody zaufania publicznego to takie, w których od każdego reprezentanta zawodu wymaga się jednakowo pewnych cech. Każda wykonująca zawód księgowego osoba współtworzy grupę zawodową, której wyniki pracy – w skali mikro i makro, a nawet przede wszystkim w skali makro – służą licznej grupie interesariuszy, wykorzystujących te wyniki w swoich analizach i decyzjach. Szczególna rola księgowych małych jednostek w znaczeniu makroekonomicznym wynika ze skali ich wpływu na dane makroekonomiczne. Te osoby, które pracują w małych jednostkach, powinny wzbudzać szczególny szacunek wśród osób świadomych znaczenia informacji tworzonych przez rachunkowość.

Twierdzi się, że osoby zajmujące się rachunkowością nadal nie mają pełnego przekonania, że sprawozdawczość finansowa ma pomóc narodowym i międzynarodowym gospodarkom w byciu efektywniejszymi, a brak tego jasnego celu sprawozdawczości powoduje, że regulacje są traktowane przez nie wyłącznie jako akceptowane zachowania, a nie drogowskaz do celu[7]. Jeśli rzeczywiście tak byłoby, to Kodeks tym bardziej nabiera znaczenia, szczególnie dla małych jednostek, jako narzędzie uświadamiania księgowym, że są po to, aby gospodarki mogły być efektywniejsze. Po analizie zapisów Kodeksu, choćby przytoczonych w tej pracy, ten cel sprawozdawczości wydaje się bardziej oczywisty i akceptowalny. Zabiegać zatem trzeba o etykę w rachunkowości w każdym miejscu i warunkach jej prowadzenia.

---

[6] M. Cieślak, *Podejście etyczne*, s. 67.

[7] Tamże, s. 93.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

ZAŁĄCZNIKI

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

1. TEST WIEDZY NR 1 – ZASADA 1

Podpunkt Kodeksu	**Kompetencje zawodowe i wysoka jakość pracy** (Test wiedzy nr 1)	Zastanów się i odpowiedz (Pytania samooceny do testu nr 1)
1	2	3
III.1.1.	1. Czy księgowy powinien wiedzieć, jakie standardy obowiązują aktualnie w jego środowisku pracy i umieć je wymienić poprzez wskazanie np. nazwy, orientacyjnej daty przyjęcia, miejsca dostępu do ich treści?	*1. Jakie posiadasz kompetencje zawodowe? Wymień z podaniem roku uzyskania w podziale na wiedzę, umiejętności oraz doświadczenie zawodowe.* *2. Jakie standardy zawodowe obowiązują aktualnie w Twoim środowisku pracy? Wymień je poprzez wskazanie nazwy, daty przyjęcia, miejsca dostępu, kto je ustanowił itp.* *3. Czy Twoja wiedza teoretyczna jest wystarczająca do wykonywania pracy? Jeśli nie, co z tym robisz?* *4. Czy Twoje doświadczenie zawodowe jest wystarczające do wykonywania pracy? Jeśli nie, co z tym robisz?* *5. Czy w Twoim miejscu pracy przewiduje się zmianę standardów pracy?* *6. Czy ta zmiana wymusi zmianę Twojego zakresu wiedzy teoretycznej?* *7. Czy ta zmiana wymusi potrzebę zdobycia przez Ciebie dodatkowego doświadczenia?* *8. Czy jest możliwe zdobycie na czas potrzebnej wiedzy? Co zrobisz, jeśli nie będzie możliwe?* *9. Czy jest możliwe zdobycie na czas doświadczenia? Co zrobisz, jeśli nie będzie możliwe?*
	2. Co jest niezbędne do wykonywania pracy księgowego?	
III.1.2.	3. Czy w każdej jednostce obowiązują pewne wartości moralne?	*10. Czy w Twojej jednostce obowiązują pewne wartości moralne?* *11. Czy potrafisz je wymienić?* *12. Z jakiego dokumentu/decyzji wynikają?* *13. Czy w ich gronie są uwzględnione:* – *uczciwość,* – *wiarygodność,* – *obiektywizm,* – *uprzejmość,* – *szacunek,*
	4. Czy w ich gronie powinny być:	
	– uczciwość,	
	– wiarygodność,	
	– obiektywizm,	
	– uprzejmość,	
	– szacunek,	

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

cd. tabeli 1

1	2	3
	– odpowiedzialność społeczna?	*– odpowiedzialność społeczna?*
	5. Czy powinno się ujawniać trudności z przestrzeganiem tych wartości?	*14. Która z nich jest najważniejsza dla przełożonego?*
	6. Komu zgłaszać te ewentualne trudności?	*15. Czy masz trudności z przestrzeganiem którejś? Której?*
	7. Czy powinna być formalna procedura zgłaszania tych trudności?	*16. Czy zgłaszasz komuś te problemy? Komu?*
		17. Czy w Twojej firmie jest formalna procedura zgłaszania problemów z dotrzymaniem tych zasad?
		18. Z jakiego dokumentu ona wynika?
III.1.3.	8. Jakich kompetencji wymaga zwykle pełnienie funkcji księgowego?	*19. Jaką pełnisz funkcję w organizacji?*
	9. Czy księgowy ma posiadać wszystkie kompetencje, jakich wymaga pełnienie jego funkcji?	*20. Jakich kompetencji wymaga pełnienie tej funkcji?*
	10. Jeśli nie, czy może pełnić tę funkcję?	*21. Czy posiadasz wszystkie te kompetencje?*
	11. Dlaczego mógł być powołany do pełnienia tej funkcji, jeśli nie posiada wystarczających i odpowiednich kompetencji?	*22. Jeśli nie posiadasz wystarczających i odpowiednich kompetencji, czy zamierzasz je uzupełnić? Jak?*
		23. Dlaczego pełnisz tę funkcję, skoro nie posiadasz ku temu odpowiednich kompetencji?
		24. Czy wiąże się to z jakimś ryzykiem? Jakim? Dla Ciebie czy dla jednostki?
III.1.4.	12. Czy kompetencje powinny obejmować wiedzę i umiejętności spoza zakresu rachunkowości? Z jakiego zakresu?	*25. Czy Twoje kompetencje obejmują wiedzę i umiejętności z innego zakresu niż rachunkowość? Z jakiego?*
	13. Czy ten zakres ma obejmować etykę i właściwe postawy zawodowe?	*26. Czy zakres ten jest Ci potrzebny w pracy?*
	14. W jaki sposób księgowy ma rozwijać kompetencje w obszarze etyki?	*27. Czy obejmuje etykę i właściwe postawy zawodowe?*
		28. Czy uzupełniasz kompetencje w tym w zakresie etyki?
III.1.5.	15. Jakie zmiany w otoczeniu mogą wpływać na pracę zawodową księgowego?	*29. Czy obserwujesz znaczące zmiany w otoczeniu mające wpływ na Twoją pracę zawodową?*
	16. Jak często księgowy powinien aktualizować kompetencje?	*30. Czy widzisz konieczność aktualizowania kompetencji?*
	17. Czy dociekliwość jest konieczną cechą księgowego?	*31. Czy masz świadomość, że proces ten może trwać całe Twoje życie zawodowe?*

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

cd. tabeli 1

1	2	3
	18. Czy nawyk dociekliwego uczenia się jest potrzebny księgowemu?	*32. Czy cechuje Cię dociekliwość?* *33. Jak zabiegasz o wypracowanie nawyku dociekliwego uczenia się?* *34. Jak starasz się o rozwój swoich wartości etycznych?* *35. Jakie znasz swoje słabe punkty?* *36. Czy pracujesz nad tymi obszarami?*
	19. Kto może wskazać księgowemu jego słabe punkty w zakresie kompetencji?	
III.1.6.	20. Co to znaczy być profesjonalistą w zakresie swojej funkcji?	*37. Czy uważasz się za profesjonalistę?* *38. Jeśli nie, to czy robisz coś, aby się nim stać?* *39. Czy w opinii innych jesteś profesjonalistą?* *40. Czyja to jest opinia?* *41. Czy uważasz tę opinię za obiektywną?* *42. Czy wiesz, czego Ci brakuje do tego stanu?* *43. Czy Twoja praca jest wysokiej jakości?* *44. Czy jest zgodna z postępem i dorobkiem nauki rachunkowości? Dlaczego tak sądzisz?* *45. Czy jest zgodna z postępem i dorobkiem nauki dyscyplin pokrewnych? Dlaczego tak sądzisz?* *46. Czy jest zgodna z zasadami ugruntowanymi dobrą praktyką? Dlaczego tak sądzisz?*
	21. Czy każdy księgowy powinien być profesjonalistą w swoim zakresie pracy?	
	22. Czy księgowy powinien otrzymywać od innych opinie o tym, czy jest profesjonalistą?	
	23. Od kogo powinny pochodzić?	
	24. Jakie cechy powinny mieć?	
	25. Czy praca księgowego musi być zawsze wysokiej jakości?	
	26. Co powinno być kryterium oceny jakości pracy księgowego?	
	27. Jaką rolę w ocenie pracy księgowego mają zasady dobrej praktyki?	
III.1.7.	28. Co to jest uczciwość intelektualna?	*47. Czy uważasz się za osobę uczciwą?* *48. Czy wiesz, co to jest uczciwość intelektualna?* *49. Czy zdarzyło Ci się sprawiać wrażenie, że dysponujesz wiedzą i doświadczeniem, których w rzeczywistości nie posiadałeś? Dlaczego?* *50. Czy podejmowałeś się prac, do wykonywania których nie miałeś odpowiednich kompetencji?* *51. Czy to była w efekcie praca o odpowiedniej jakości?*
	29. Skąd pochodzi to pojęcie, gdzie jest zdefiniowane?	
	30. Czym może być tłumaczone sprawianie wrażenia dysponowania wiedzą i doświadczeniem, których w rzeczywistości się nie posiada? Czy jest to zawsze naganne?	
	31. Czy wolno podejmować się zadania bez posiadania odpowiednich kompetencji?	

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

cd. tabeli 1

1	2	3
III.1.8.	32. Czy zasadne jest informowanie, że nie jest się w stanie wykonać pracy we właściwy sposób?	*52. Czy nie umiałeś wykonać pracy we właściwy sposób?* *53. Co było tego przyczyną?* *54. Czy zgłosiłeś to komuś?* *55. Czy zrobiłeś to zgodnie z jakąś procedurą?* *56. Czy ta osoba udzieliła Ci pomocy?* *57. Czy korzystałeś z doradztwa i pomocy specjalistów?*
	33. Czy jeżeli nie jest się w stanie wykonać pracy we właściwy sposób – trzeba bezwzględnie szukać pomocy, aby podnieść jakość wykonywanej pracy?	
III.1.9.	34. Czy księgowy zawsze musi wykonywać wszystkie obowiązki na najwyższym poziomie?	*58. Czy informacje przygotowywane przez Ciebie są wiarygodne? Dlaczego tak sądzisz?* *59. Czy wykonujesz wszystkie swoje obowiązki?* *60. Czy cechuje Cię sumienność?* *61. Czy cechuje Cię solidność?* *62. Czy cechuje Cię prawdomówność?* *63. Czy cechuje Cię szczerość?*
	35. Jaki zestaw cech powinien charakteryzować księgowego?	
III.1.10.	36. Czy księgowy powinien znać listę istniejących norm zawodowych obowiązujących w rachunkowości?	*64. Wymień istniejące normy zawodowe rachunkowości.* *65. Podaj te obowiązujące Cię aktualnie w pracy.* *66. Czy zdarzyło się, że nie przestrzegałeś którejś?* *67. W jakich okolicznościach to było?* *68. Jakie były tego konsekwencje?* *69. Podaj obowiązujące Cię normy etyczne.* *70. Czy zdarzyło się, że nie przestrzegałeś którejś?* *71. W jakich okolicznościach to było?* *72. Jakie były tego konsekwencje?*
	37. Czy są jakieś powody zwalniające z przestrzegania norm zawodowych?	
	38. Czy księgowy powinien znać normy etyczne w rachunkowości?	
	39. Jakie są zwolnienia w zakresie przestrzegania wszystkich norm etycznych?	
III.1.11.	40. Kiedy uzasadnione jest uleganie opinii innych osób?	*73. Czy charakteryzuje Cię obiektywizm?* *74. Czy uległeś osądowi innych osób? W jakich okolicznościach?* *75. Czy uległeś naciskom zwierzchników? W jakich okolicznościach?* *76. Czy uległeś naciskom innych osób? W jakich okolicznościach?* *77. Czy zmieniasz zdanie pod wpływem innych? Dlaczego?*
	41. Czy etyczne jest zmienianie zdania pod wpływem innych osób?	
	42. Jak należy reagować na naciski ze strony zwierzchników?	

Źródło: Opracowanie własne.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

2. TEST WIEDZY NR 2 – ZASADA 2

Podpunkt Kodeksu	**Niezależność zawodowa** (Test wiedzy nr 2)	Zastanów się i odpowiedz (Pytania samooceny do testu nr 2)
1	2	3
III.2.1.	1. Jakie cechy stanowią o byciu profesjonalistą?	*1. Czy znasz pojęcie niezależności zawodowej?* *2. Jesteś niezależny zawodowo?*
	2. Czy na liście tych cech powinna być niezależność zawodowa?	
III.2.2.	3. Czy istnieje związek między jakością sprawozdań i niezależnością zawodową?	*3. Czy w Twojej jednostce powiązanie jakości sprawozdań i niezależności zawodowej jest silne?*
	4. Z czego on wynika?	
III.2.3.	5. Czy współpraca z innymi zakłóca niezależność zawodową księgowego?	*4. Czy unikasz współpracy z innymi?* *5. Co robisz, żeby nie ulegać opinii innych?* *6. Co robisz, żeby nie naciskać na innych?*
III.2.4.	6. Czy osoby, od których wymaga się niezależności zawodowej, mogą być jednocześnie podporządkowane funkcjonalnie, mieć przełożonych?	*7. Czy jesteś niezależny funkcjonalnie?* *8. Na jakim stanowisku pracujesz: podporządkowanym funkcjonalnie, samodzielnym, jesteś przełożonym?* *9. Jak to wpływa na Twoją niezależność?*
III.2.5.	7. Jakie są zagrożenia dla etycznego wykonywania zawodu księgowego?	*10. Czy doświadczyłeś zagrożeń dla etycznego wykonywania zawodu?* *11. Czy faktycznie zostały naruszone zasady etyki?* *12. Czy doświadczyłeś zagrożeń dla profesjonalnego wykonywania zawodu?* *13. Czy faktycznie zostały naruszone zasady profesjonalizmu?* *14. Czy i jak często zauważasz te sytuacje wokół siebie?*
	8. Czy księgowy ma reagować na naruszenia zasad etyki wokół siebie?	
III.2.6.	9. Co należy robić przed wyrażeniem opinii lub podjęciem decyzji?	*15. Czy cechą Twojego postępowania jest upór trwania przy raz wyrażonej opinii?* *16. Czy dokonujesz wszechstronnej profesjonalnej analizy sytuacji przed wyrażeniem opinii lub podjęciem decyzji?*
	10. Kiedy księgowy może w akceptowalny sposób dokonywać skorygowania opinii?	

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

cd. tabeli 2

1	2	3
		17. Jeśli nie, to co jest tego powodem? *18. Czy korygujesz opinię w przypadku pozyskania nowej wiedzy lub informacji?* *19. Czy korygujesz opinię w przypadku uznania racji innych osób, jeżeli proponowane rozwiązania lub sugestie pozwalają na rzetelne, obiektywne i wiarygodne przedstawienie sytuacji?*
III.2.7.	11. Czy zajmowane stanowisko wpływa na niezależność zawodową? Jak?	*20. Czy Twoja niezależność jest formalna, wynika z zajmowanego stanowiska?* *21. Czy masz jakieś szczególne przywileje z tego tytułu?* *22. Jak korzystasz ze swojej niezależności poza pracą?* *23. Jak korzystasz z faktu zajmowanego stanowiska poza pracą?*
	12. Czy niezależność zawodowa daje jakieś szczególne przywileje? Jakie?	
	13. Czy można korzystać poza jednostką z faktu niezależności?	
	14. Czy można korzystać poza jednostką z faktu zajmowanego stanowiska?	
III.2.8.	15. Czy niezależność zawodowa powinna być czymś ograniczona?	*24. Czy Twoja niezależność ogranicza się do merytorycznego zakresu wykonywanej pracy?* *25. Czy uważasz, że powinna być szersza niż wynikająca z merytorycznych zasad wykonywanej pracy?*
III.2.9.	16. Na jakie zagrożenia narażona jest niezależność księgowego?	*26. Czy Twoja niezależność jest narażona na duże zagrożenia?* *27. Z czego wynika to zagrożenie?* *28. Czy Twoja niezależność to niezależność Twojego profesjonalnego osądu?* *29. Czy Twoja niezależność jest związana z Twoją dbałością o wizerunek zawodu w dziedzinie rachunkowości?*
	17. Czy niezależność dotyczy profesjonalnego osądu?	
	18. Czy ma na nią wpływ dbałość o wizerunek zawodu w dziedzinie rachunkowości?	

Źródło: Opracowanie własne.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

3. TEST WIEDZY NR 3 – ZASADA 3

Podpunkt Kodeksu	**Odpowiedzialność zawodowa** (Test wiedzy nr 3)	Zastanów się i odpowiedz (Pytania samooceny do testu nr 3)
1	2	3
III.3.1.	1. Czy odpowiedzialność za wytwarzane informacje wynika z przepisów prawa?	*1. Czy ponosisz odpowiedzialność za wytwarzane przez siebie informacje? Z czego ona wynika?* *2. Czy przygotowujesz informacje na czas?* *3. Czy wykonujesz terminowo swoje zadania?* *4. Czy informacje, które przygotowujesz, są obiektywne?* *5. Kto wpływa na to, jak przygotowujesz informacje?* *6. Z kim uzgadniasz sposób ich prezentacji?* *7. Czy wszystkie informacje wytwarzane przez Ciebie są przez kogoś weryfikowane?* *8. Czy te uzgodnienia wpływają na jakość informacji?* *9. Czy ta weryfikacja wpływa na jakość informacji?* *10. Czy uzgodnienia wpływają na Twoją odpowiedzialność za pracę?* *11. Czy weryfikacja wpływa na Twoją odpowiedzialność za pracę?*
	2. Czy odpowiedzialność ta może być oparta na zasadach etycznych?	
	3. W czym przejawia się odpowiedzialność za wytwarzane informacje?	
	4. Czy prezentowanie informacji powinno odbywać się w sposób niezależny?	
	5. Co może zwolnić księgowego z odpowiedzialności za wytwarzane informacje?	
III.3.2.	6. Kto ustala poziom i zakres istotności sprawozdania finansowego?	*12. Czy oparłbyś się na przygotowanych przez siebie informacjach, gdybyś miał podjąć decyzje?* *13. Czy biegły rewident, audyt wewnętrzny, kontrola zewnętrzna miały kiedykolwiek wątpliwości odnośnie do informacji, jakie przygotowujesz?* *14. Jakie to były uwagi?* *15. Czy przełożony miał kiedykolwiek wątpliwości odnośnie do informacji, jakie przygotowujesz?* *16. Kto wpływa na sposób, formę, zakres prezentowanych przez Ciebie informacji?*
	7. Czy księgowemu potrzebna jest wiedza o tym, jaki jest poziom i zakres istotności informacji, które przygotowuje?	
	8. Które elementy pracy księgowego są najistotniejsze dla jego przełożonego?	
	9. Czy przełożony odpowiada za stosowanie przez księgowego zawodowych i etycznych zasad w zakresie przygotowania i prezentacji informacji?	

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

cd. tabeli 3

1	2	3
		17. Jaki jest poziom i zakres istotności sprawozdania finansowego Twojej jednostki? *18. Jaki jest poziom i zakres istotności informacji, które przygotowujesz?* *19. Które elementy twojej pracy są najistotniejsze dla przełożonego?* *20. Kiedy przełożony odpowiada za przygotowanie przez Ciebie i prezentację informacji?*
III.3.3.	10. Czy odpowiedzialność etyczna przełożonego jest większa niż podwładnych?	*21. Czy masz podwładnych?* *22. Czy wyjaśniłeś im odpowiedzialność, jaką ponoszą?* *23. Czy sądzisz, że znają odpowiedzialność zarówno zawodową, jak i etyczną?* *24. Jak się o tym przekonujesz?* *25. Czy podwładni znają Twoją odpowiedzialność za czynności wykonywane przez nich?* *26. Czy kiedykolwiek zostałeś obarczony odpowiedzialnością za błędy podwładnych?*
	11. Jaka jest rola przełożonego w stosunku do podwładnych w zakresie odpowiedzialności zawodowej i etycznej?	
	12. Jak przełożony ma sprawdzać, czy podwładni znają tę odpowiedzialność?	
	13. Czy przełożony ponosi odpowiedzialność za błędy podwładnych?	
III.3.4.	14. Czy księgowy powinien mieć poczucie niezależności w procesie przygotowywania i prezentacji informacji?	*27. Jakie uprzedzenia, antypatie mogą Tobą kierować?* *28. Jakie konsekwencje niosą niedociągnięcia, błędy, nieprawidłowości popełnione przez Ciebie:* – *dla Ciebie?* – *dla przełożonego?* – *dla jednostki?* – *dla użytkowników sprawozdań, deklaracji itp.?* *29. Czy któreś z tych konsekwencji dotknęły Cię w praktyce? Dlaczego?*
	15. Jak wpływają na pracę uprzedzenia i antypatie?	
	16. Jakie konsekwencje niosą niedociągnięcia, błędy, nieprawidłowości popełnione przez księgowego dla: – niego, – przełożonego, – jednostki, – użytkowników sprawozdań lub deklaracji?	

Źródło: Opracowanie własne.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

4. TEST WIEDZY NR 4 – ZASADA 4

Podpunkt Kodeksu	**Relacje zawodowe** (Test wiedzy nr 4)	Zastanów się i odpowiedz (Pytania samooceny do testu nr 4)
1	2	3
III.4.1.	1. Czy księgowy to zawód cieszący się obecnie dobrym imieniem?	*1. Czy masz częste lub istotne kontakty z innymi osobami zajmującymi się rachunkowością, jednostkami i instytucjami powiązanymi zawodowo z Tobą?* *2. Czy oni uważają, że wykonujesz zawód o dobrym imieniu?* *3. Czy kiedykolwiek zostałeś posądzony o naruszenie interesu publicznego?* *4. Czy kiedykolwiek broniłeś interesu publicznego?* *5. Jak dbasz o swój wizerunek i dobre imię?* *6. Czy kiedykolwiek zostałeś posądzony o naruszenie czyjegoś wizerunku?* *7. Czy ktoś naruszył Twój wizerunek zawodowy?*
	2. Jakie powinny być kontakty księgowego z innymi osobami zajmującymi się rachunkowością, jednostkami i instytucjami powiązanymi zawodowo?	
	3. Jaki interes publiczny związany jest z pracą księgowego?	
	4. Czy księgowy ma obowiązek bronić interesu publicznego?	
	5. Jak poprawić wizerunek zawodu księgowego?	
	6. Jak dbać o swój wizerunek i dobre imię?	
III.4.2.	7. Jak księgowy powinien zachować się, widząc błędy i niedociągnięcia innych księgowych?	*8. Czy doświadczasz braku szacunku w pracy?* *9. Czy rozumiesz i akceptujesz błędy i niedociągnięcia innych?* *10. Czy jesteś życzliwy?* *11. Czy oczekujesz wzajemności, nagrody, innych korzyści za udzielaną pomoc?* *12. Czy chętnie pomagasz innym?* *13. Czy kierują Tobą antypatie i sympatie?* *14. Czy relacje w pracy mają dla Ciebie duże znaczenie?* *15. Czy inni są wobec Ciebie wyrozumiali?*
	8. Jaką rolę w pracy księgowego pełni życzliwość?	
	9. Czy zasada wzajemności i dawania korzyści za udzielaną pomoc jest słuszna?	
	10. Jakie znaczenie dla zawodu księgowego mają relacje w pracy, środowisko pracy?	
	11. Czy w pracy księgowego jest miejsce na bezinteresowność?	
III.4.3.	12. W jakim zakresie księgowego dotyczą przepisy prawa dotyczące zakazu nieuczciwej konkurencji?	*16. Czy znasz obowiązujące Cię przepisy prawa dotyczące zakazu nieuczciwej konkurencji?* *17. Czy są zbyt rygorystyczne?* *18. Czy byłeś w sytuacji zagrożenia zachowania tych przepisów?*

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

cd. tabeli 4

1	2	3
		19. Czy jest duże ryzyko, że możesz je naruszyć? *20. Czy zostałeś posądzony o ich naruszenie?*
III.4.4.	13. Kto powinien wyrażać uwagi merytoryczne o pracy innych osób?	*21. Ile masz uwag merytorycznych do pracy innych?* *22. Kogo informujesz o tym?* *23. Ile masz uwag do stylu pracy innych?* *24. Kogo informujesz o tym?* *25. Czy znasz ścieżkę służbową – kolejność i zakres osób, które powinieneś poinformować o uwagach o pracy innych?* *26. Czy wyrażałeś uwagi wobec osób trzecich bez obecności osoby zainteresowanej?*
	14. Kto powinien wyrażać uwagi o stylu pracy innych osób?	
	15. Jak księgowy ma się dowiedzieć, jakie uwagi odnośnie do jego pracy mają inni?	
	16. Czy jest jakaś grupa osób i ich kolejność, które trzeba poinformować o uwagach odnośnie do pracy innych?	
	17. Jak należy wyrażać negatywne uwagi o pracy osób trzecich?	
III.4.5.	18. Czy wzajemna pomoc jest stylem pracy księgowego?	*27. Jak często jesteś proszony o pomoc lub radę?* *28. Czy udzielasz jej chętnie?* *29. Czy jesteś wykorzystywany w tym zakresie?* *30. Co robisz, jeśli nie masz czasu udzielić pomocy?* *31. Czy uważasz, że trzeba sobie raczej radzić samemu?* *32. Kogo prosiłeś o pomoc lub radę?* *33. Czy udzielono Ci jej?*
	19. Czy księgowy może poświęcać swój czas pracy na pomoc innym księgowym – współpracownikom?	
III.4.6.	20. Czy zawód księgowego wiąże się z częstym występowaniem sporów w pracy?	*34. Jak często doświadczasz sporów w pracy?* *35. Jaki przyjęto w jednostce sposób ich rozwiązywania?* *36. Czy uwzględnia on zasady etyki?* *37. Czy uczestnicząc w sporach z podmiotami zewnętrznymi, powołujesz się na zasady etyki w rachunkowości?* *38. Czy stosujesz zasadę dążenia do polubownego rozwiązania sporu?*
	21. Kto decyduje o sposobie ich rozwiązywania?	
	22. Jaki wpływ na rozwiązanie mają zasady etyki?	
	23. Czym może uzasadniać swoje stanowisko księgowy uczestniczący w sporze z podmiotami zewnętrznymi?	

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

cd. tabeli 4

1	2	3
	24. Jakie rozwiązanie sporu jest najlepsze w zawodzie księgowego?	
III.4.7.	25. Jaki obiektywnie powinien być prestiż zawodu księgowego?	*39. Czy wysoko oceniasz prestiż swojego zawodu?* *40. Jakie stosujesz sposoby podniesienia go?* *41. Jaki jest wpływ Twojego postępowania na ten prestiż?*
	26. Od czego on zależy?	
	27. W jakim stopniu postępowanie pojedynczej osoby wpływa na prestiż całego zawodu?	
III.4.8.	28. Czy księgowy powinien uwzględniać ryzyko popełnienia błędu?	*42. Czy Twoja opinia wprowadziła kogoś w błąd?* *43. Czy Twoje zdanie było kiedykolwiek sprzeczne z dobrymi obyczajami?* *44. Jak oceniasz wpływ swoich opinii na decyzje innych?* *45. Jak oceniasz wpływ swoich opinii na opinię o Tobie i wizerunek zawodu?*
	29. Czy dobre obyczaje mogą być kryterium oceny postępowania księgowego?	
	30. Jaki wpływ na decyzje innych ma księgowy poprzez wyrażane przez siebie opinie?	
	31. Czy księgowy ma wykorzystywać w pracy możliwość wpływu wyrażanych przez siebie opinii na opinię innych o nim i wizerunek zawodu?	

Źródło: Opracowanie własne.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

5. TEST WIEDZY NR 5 – ZASADA 5

Podpunkt Kodeksu	**Spór i sprzeczność interesów** (Test wiedzy nr 5)	Zastanów się i odpowiedz (Pytania samooceny do testu nr 5)
1	2	3
III.5.1.	1. Czy możliwość zaistnienia sytuacji, które mogą być przyczyną wystąpienia sprzeczności interesów, jest ważna dla księgowego?	*1. Czy byłeś w sytuacji, która mogła być przyczyną wystąpienia sprzeczności interesów?* *2. Czy doszło do sprzeczności interesów?* *3. Jak dużo jest takich ewentualnych sytuacji?* *4. Czy identyfikowałeś je, czy ktoś Ci je uświadomił?*
	2. Kto ma te sytuacje zidentyfikować?	
III.5.2.	3. Czy praca księgowego wiąże się z występowaniem sprzeczności interesów?	*5. Czy doświadczyłeś sytuacji sprzeczności interesów?* *6. Kto nakłaniał do łamania zasad etyki w pracy?* *7. Czy uległeś tym namowom?* *8. Której zasady Kodeksu one dotyczyły?*
	4. Co oznacza nakłanianie do nieprzestrzegania zasad etyki zawodowej?	
III.5.3.	5. Jak identyfikować sytuacje, które mogą doprowadzić do zachowań niezgodnych z zasadami etyki?	*9. Jakie sytuacje mogą doprowadzić do zachowań niezgodnych z zasadami etyki?* *10. Czy osoby z jednostki wywierały na Ciebie nacisk?* *11. Czy doświadczyłeś sprzeczności między lojalnością wobec jednostki, a postępowaniem zgodnym z zasadami etyki?* *12. Jak na to zareagowałeś?*
	6. Jak identyfikować sytuacje wywierania nacisku przez osoby z jednostki, w której księgowy jest zatrudniony?	
	7. Kiedy powstaje sprzeczność między lojalnością wobec jednostki, w której księgowy jest zatrudniony, a postępowaniem zgodnym z zasadami etyki?	
III.5.4.	8. Kto może potencjalnie spierać się z księgowym?	*13. Jak oceniasz prawdopodobieństwo wystąpienia sporu z Tobą?* *14. Czy i jak zapobiegasz powstaniu sporu?* *15. Z kim na pewno nie wejdziesz w spór?* *16. Jaki znasz sposób postępowania w przypadku sporu?* *17. Czy zdarzyły Ci się sytuacje sporne z:* *a) innymi osobami zajmującymi się rachunkowością,* *b) pracodawcą.*
	9. Jak można zapobiegać powstaniu sporu z tymi osobami?	
	10. Czy można założyć, że w stosunku do niektórych osób spór raczej nie pojawi się?	
	11. Kto określa sposób rozwiązania sporu?	

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

cd. tabeli 5

1	2	3
III.5.5.	12. Czy spór w zakresie rachunkowości ma rozstrzygać księgowy czy raczej inni? Kto?	*18. Jak często musisz rozstrzygać spór?* *19. Jakie masz wewnętrzne procedury postępowania przewidziane dla tego typu sytuacji?* *20. Czy stosujesz te zasady?* *21. Czy są one skuteczne?* *22. Czy stosujesz Kodeks?*
	13. Czy powinny istnieć wewnętrzne procedury postępowania dla tego typu sytuacji?	
III.5.6.	14. Jaką rolę w rozwiązywaniu sporów pełni: – Kodeks? – bezpośredni przełożony? – kierownictwo? – niezależny doradca? – zawodowa organizacja osób zajmujących się rachunkowością, np. SKwP?	*23. Jak często doświadczasz sporów w pracy?* *24. Jaką procedurę zaleca Kodeks dla rozwiązania sporu?* *25. Czy zwróciłeś się o pomoc w rozwiązaniu sporu do:* *– bezpośredniego przełożonego?* *– osoby z wyższego szczebla kierownictwa?* *– niezależnego doradcy?* *– organizacji osób zajmujących się rachunkowością?* *26. Czy zrezygnowałeś z wykonywania pracy na rzecz danej jednostki z powodu niemożliwości rozwiązania sporu?* *27. Czy przygotowałeś odpowiednie wyjaśnienia dla zawodowej organizacji osób zajmujących się rachunkowością SKwP?*
	15. Jak należy postąpić w przypadku niemożliwości rozwiązania sporu?	
III.5.7.	16. Czy polubowne załatwienie sprawy zawsze jest najlepszym rozwiązaniem?	*28. Czy w każdym przypadku wystąpienia sprzeczności interesów lub sporów dążysz do polubownego załatwienia sprawy?* *29. Jakie stosujesz sposoby, aby doprowadzić do tego?* *30. Czy w Twojej jednostce raczej łatwo doprowadzić do polubownego rozstrzygnięcia?*
	17. Jakie kroki mogą doprowadzić do takiego polubownego rozwiązania?	

Źródło: Opracowanie własne.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

6. TEST WIEDZY NR 6 – ZASADA 6

Podpunkt Kodeksu	**Sytuacje szczególne** (Test wiedzy nr 6)	Zastanów się i odpowiedz (Pytania samooceny do testu nr 6)
1	2	3
III.6.1.	1. Jakie rodzaje sytuacji szczególnych dla jednostki są typowe dla zawodu księgowego?	*1. Jakie jest ryzyko wystąpienia sytuacji szczególnych, których możesz być uczestnikiem?* *2. Czy przeżyłeś któreś z poniższych zdarzeń:* *– likwidacja, upadłość, postępowanie układowe bądź naprawcze,* *– zagrożenie zasady kontynuacji działalności z innych powodów,* *– zmiany personalne w zakresie wykonywania czynności księgowych, czynności wspomagających zarządzanie, rozliczeń podatkowych i innych rozliczeń publicznoprawnych,* *– utrata znaczących zasobów informacyjnych, w tym dokumentacji źródłowej, ujawnienie istotnych materialnie uchybień mających konsekwencje w rachunkowości jednostki.*
	2. Czy jest zasadne uprzedzić księgowego o ewentualnych sytuacjach szczególnych przed ich wystąpieniem?	
III.6.2.	3. Czy sytuacja likwidacji, upadłości, postępowania układowego bądź naprawczego zmienia podejście księgowego do współpracy z innymi?	*3. Czy w przypadku likwidacji, upadłości, postępowania układowego bądź naprawczego współpracowałeś zgodnie z zasadami określonymi w Kodeksie?*
III.6.3.	4. Kto jest odpowiedzialny za rozpoznanie sytuacji, które mogą powodować zagrożenia kontynuacji działalności jednostki?	*4. Jakie sytuacje mogą powodować zagrożenia kontynuacji działalności jednostki?* *5. Które z nich zidentyfikowałeś?* *6. Czy powiadomiłeś o tym fakcie kierownika?*
	5. Kto jest w stanie rozpoznać te sytuacje?	
III.6.4.	6. Czy wiedza o wykonywanej pracy jest zasobem będącym własnością pracownika?	*7. Czy doświadczyłeś zmian personalnych w pracy?* *8. Czy byłeś osobą ustępującą?* *9. Czy przekazałeś osobie przejmującej niezbędne informacje?*
	7. Jakie obowiązki w zakresie posiadanej wiedzy ma osoba ustępująca z pracy?	

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

cd. tabeli 6

1	2	3
	8. Jakie obowiązki w zakresie informacji, które nie wynikają z regulacji a są niezbędne dla prawidłowego wykonywania zadań, ma osoba ustępująca z pracy?	*10. Czy przekazałeś także informacje, które nie wynikają z regulacji wewnętrznych, a są niezbędne dla prawidłowego wykonywania zadań?* *11. Czy przekazałeś je w stosowanej na taką okoliczność procedurze?* *12. Czy byłeś osobą przejmującą obowiązki?* *13. Czy przekazano Ci niezbędne informacje o czynnościach, które będziesz wykonywał?* *14. Czy przekazano także informacje, które nie wynikają z regulacji wewnętrznych, a są niezbędne dla prawidłowego wykonywania zadań?* *15. Czy przekazano je w stosowanej na taką okoliczność procedurze?*
	9. Czy osoba przejmująca obowiązki powinna uczyć się pracy od ustępującej z pracy?	
	10. Czy księgowy ustępujący z pracy ma przekazać przejmującemu obowiązki informacje, które nie wynikają z regulacji, a są niezbędne dla prawidłowego wykonywania zadań?	
III.6.5.	11. Jak należy się zachować w przypadku utraty zasobów informacyjnych w rachunkowości?	*16. Jak postępować w przypadku utraty znaczących zasobów informacyjnych w Twojej jednostce?* *17. Czy doświadczyłeś utraty znaczących zasobów informacyjnych?* *18. Czy wykazałeś wtedy gotowość i chęć współpracy w odbudowie tych zasobów?* *19. Czy to obciążenie było dla Ciebie za duże?*
	12. Czy taka utrata to problem księgowego, czy kierownictwa?	
	13. Kto powinien uczestniczyć w odbudowie tych zasobów?	
	14. W jakim stopniu odbudowa zasobów powinna obciążać księgowość?	
III.6.6.	15. Jakie konsekwencje w rachunkowości jednostki powodują materialnie uchybienia?	*20. Czy zauważyłeś istotne materialnie uchybienia mające konsekwencje w rachunkowości jednostki?* *21. Czy powiadomiłeś o tym fakcie bezpośredniego przełożonego lub kierownika jednostki?*
	16. Kto może rozpoznać powyższe uchybienia?	
	17. Kto odpowiada za ustalenie osób odpowiedzialnych za nie?	
	18. Jakie regulacje należy wziąć pod uwagę, określając odpowiedzialność za nie?	

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

cd. tabeli 6

1	2	3
III.6.7.	19. Czy można zidentyfikować wszystkie sytuacje szczególne?	*22. Jakich innych szczególnych sytuacji, niż wymienione w Kodeksie, doświadczyłeś?*
	20. Jakie kryteria należy stosować do ich rozwiązania?	*23. Czym kierujesz się w sytuacjach szczególnych, dążąc do ich rozwiązania?*

Źródło: Opracowanie własne.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

7. TEST WIEDZY NR 7 – ZASADA 7

Podpunkt Kodeksu	**Tajemnica zawodowa** (Test wiedzy nr 7)	Zastanów się i odpowiedz (Pytania samooceny do testu nr 7)
1	2	3
III.7.1.	1. Co to jest tajemnica zawodowa?	*1. Co to jest tajemnica zawodowa?* *2. Gdzie jest zdefiniowana?* *3. Wymień kilka informacji, które stanowią tajemnicę zawodową Twojej jednostki?*
	2. Czemu służy zachowanie tajemnicy zawodowej?	
	3. Jakie informacje stanowią zwykle tajemnicę zawodową jednostki?	
III.7.2.	4. Od kiedy obowiązuje zachowanie tajemnicy zawodowej?	*4. Od kiedy obowiązuje Cię zachowanie tajemnicy zawodowej?* *5. Do kiedy obowiązuje Cię zachowanie tajemnicy zawodowej?*
	5. Do kiedy obowiązuje zachowanie tajemnicy zawodowej?	
III.7.3.	6. Kiedy uzasadnione jest wykorzystanie tajemnicy zawodowej dla korzyści osobistych lub innych osób?	*6. Czy wykorzystałeś tajemnicę zawodową dla korzyści osobistych lub dla korzyści innych osób?* *7. Czy ujawniłeś tajemnicę zawodową dla korzyści osobistych lub dla korzyści innych osób?* *8. Czy ujawnienie tajemnicy zawodowej przez Ciebie spowodowało szkodę w realizacji celów jednostki lub osób trzecich?*
	7. Jaki wpływ na zachowanie tajemnicy zawodowej ma zagrożenie spowodowania szkody w realizacji celów jednostki lub osób trzecich?	
III.7.4.	8. Czy informacje związane z kontrahentami są objęte tajemnicą zawodową?	*9. Kiedy powiadomiono Cię o zakresie tajemnicy zawodowej?* *10. Kto Cię powiadomił?*
	9. Czy księgowy musi być powiadomiony o zakresie tajemnicy zawodowej?	
III.7.5.	10. Kiedy można formalnie ujawnić tajemnicę zawodową?	*11. Czy ujawniłeś kiedykolwiek tajemnicę zawodową na podstawie przepisów prawa? Jakich?* *12. Czy ujawniłeś kiedykolwiek tajemnicę zawodową na podstawie standardów zawodowych? Jakich?* *13. Czy ujawniłeś kiedykolwiek tajemnicę zawodową na podstawie umów i porozumień wzajemnych?*
III.7.6.	11. Jakie czynniki należy wziąć pod uwagę w przypadku zamiaru ujawnienia tajemnicy zawodowej?	*14. Czy w przypadku zamiaru ujawnienia tajemnicy zawodowej bierzesz pod uwagę prawo osoby, której*

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

cd. tabeli 7

1	2	3
		ujawniana tajemnica ma być przekazana, do otrzymania określonych informacji objętych tajemnicą zawodową?
	12. Czy ma znaczenie prawo osoby, której ujawniana tajemnica ma być przekazana, do otrzymania określonych informacji objętych tajemnicą zawodową?	*15. Czy w przypadku zamiaru ujawnienia tajemnicy zawodowej bierzesz pod uwagę sposób ujawnienia oraz dowody potwierdzające ujawnienie tajemnicy zawodowej?*
	13. Czy ma znaczenie sposób ujawnienia oraz dowody potwierdzające ujawnienie tajemnicy zawodowej?	
	14. Czy mają znaczenie konsekwencje ujawnienia tajemnicy zawodowej oraz odpowiedzialność z tego tytułu?	
III.7.7.	15. Co robić, gdy pojawiają się wątpliwości związane z przestrzeganiem tajemnicy zawodowej?	*16. Kiedy miałeś wątpliwości związane z przestrzeganiem tajemnicy zawodowej?*
	16. Czy i kogo należy poinformować o tym?	*17. Co wtedy zrobiłeś?* *18. Kogo poinformowałeś?* *19. Czy poinformowałeś o tym swojego bezpośredniego przełożonego?*
	17. Jaką rolę w zakresie przestrzegania tajemnicy zawodowej pełni przełożony?	
III.7.8.	18. Czy przełożony ma dodatkowe obowiązki związane z tajemnicą zawodową?	*20. Czy masz podwładnych?* *21. Kiedy wyjaśniłeś im kwestie przestrzegania tajemnicy zawodowej?* *22. Czy wiesz, że jesteś zobowiązany do poinformowania ich o tym obowiązku?* *23. Kiedy Twój przełożony wyjaśnił Ci zasady przestrzegania tajemnicy zawodowej?*

Źródło: Opracowanie własne.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

8. TEST WIEDZY NR 8 – ZASADA 8

Podpunkt Kodeksu	**Oferowanie usług** (Test wiedzy nr 8)	Zastanów się i odpowiedz (Pytania samooceny do testu nr 8)
1	2	3
III.8.1.	1. Czy księgowy może publicznie informować o swoich usługach? 2. Jak należy informować o swoich usługach lub usługach jednostki w dziedzinie rachunkowości?	*1. Jak często informujesz strony trzecie o swoich usługach lub usługach jednostki?* *2. Kto wywiera na Ciebie naciski w sprawie przedstawiania informacji o usługach jednostki?* *3. Jak powinieneś informować o swoich usługach lub usługach jednostki w dziedzinie rachunkowości?* *4. Jakie są wytyczne informowania o swoich usługach lub usługach jednostki w dziedzinie rachunkowości?* *5. Czy informujesz o swoich usługach w sposób rzetelny i uczciwy?* *6. Jakimi kierujesz się przepisami i zasadami etyki?*
III.8.2.	3. Jaki jest związek sposobu oferowania usług jednostki z reputacją konkretnego księgowego? 4. Jaki jest związek sposobu oferowania usług w dziedzinie rachunkowości z reputacją zawodu?	*7. Czy sposób oferowania usług w dziedzinie rachunkowości ma związek z Twoją reputacją?* *8. Czy widzisz związek sposobu oferowania usług w dziedzinie rachunkowości z reputacją zawodu w ogóle?* *9. Czy zauważyłeś, że oferowanie usług w dziedzinie rachunkowości wpłynęło niekorzystnie na reputację zawodu księgowego?* *10. Czy zauważyłeś, że oferowanie usług w dziedzinie rachunkowości wpłynęło niekorzystnie na Twoją reputację?*
III.8.3.	5. Jakie zasady etyki są właściwe przy oferowaniu usług?	*11. Jakie sytuacje przy oferowaniu usług uznajesz za sprzeczne z zasadami etyki?* *12. Czy zidentyfikowałeś w swoim postępowaniu lub u innych sytuacje takie jak:* *– informowanie odbiorcy usług o możliwościach wywierania wpływu na organy władz, administracji itp.,*

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

1	2	3
		– *podawanie informacji samochwalczych nieopartych na wiarygodnych faktach lub nieuzasadnione nazywanie siebie ekspertem lub specjalistą w danym obszarze rachunkowości,* – *oferowanie i wykonywanie usług za cenę niepozwalającą na pokrycie kosztów ich świadczenia,* – *prezentowanie w ofertach przesadnych informacji co do jakości świadczonych usług, terminowości ich wykonywania, posiadanych kwalifikacji i doświadczenia itp.,* – *czynienie jakichkolwiek porównań z innymi księgowymi, zwłaszcza w zakresie kompetencji i cen usług oraz umniejszanie wartości pracy innych księgowych.*
III.8.4.	6. Jakie zasady etyki dotyczą księgowego będącego jednocześnie autorem publikacji, wykładowcą? 7. Kiedy księgowy nie może informować o swoich kwalifikacjach zawodowych? 8. Kiedy księgowy nie może informować o miejscu zatrudnienia jako księgowy? 9. Kiedy księgowy nie może informować o usługach świadczonych przez jednostkę, w której jest zatrudniony?	*13. Czy jesteś autorem publikacji, wygłaszasz wykłady, udzielasz wywiadów?* *14. Jakie działania są etycznie niedopuszczalne przy wykonywaniu tych czynności?* *15. Czy informowałeś przy powyższych czynnościach o swoich kwalifikacjach zawodowych?* *16. Czy informowałeś przy powyższych czynnościach o miejscu zatrudnienia?* *17. Czy informowałeś przy powyższych czynnościach o usługach świadczonych przez jednostkę, w której jesteś zatrudniony?*

Źródło: Opracowanie własne.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Bibliografia

MATERIAŁY ŹRÓDŁOWE

Bank Dylematów Etycznych, Warszawa 2011.

Dylematy etyczne CCAB – studia przypadków, Warszawa 2011.

Encyklopedia powszechna, Kraków 2010.

Katechizm Kościoła Katolickiego, Poznań–Warszawa 2002.

Kodeks Zawodowej Etyki w Rachunkowości, Warszawa 2007.

Komunikat Nr 2 Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych, Dz.Urz. 2013, poz. 15.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.

Międzynarodowa Klasyfikacja Standardów Edukacyjnych, Paryż 1997.

Międzynarodowe Standardy Edukacyjne, Warszawa 2009.

Międzynarodowe Wytyczne Edukacyjne, Warszawa 2009.

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 27 kwietnia 2010 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz zakresu jej stosowania, Dz.U. 2014, poz. 760.

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, Dz.U. 2013, poz. 1030 ze zm.

Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, Dz.U. 2003, nr 153, poz. 1503 ze zm.

Ustawa z dnia 16.11.2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, Dz.U. 2014, poz. 455.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks Cywilny, Dz.U. 2014, poz. 121.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. 2013, poz. 885 ze zm.

Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, Dz.U. 2011, nr 41, poz. 213.

Ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych, Dz.U. 2010, nr 182, poz. 1228.

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 roku Kodeks karny, Dz.U. 1997, nr 88, poz. 553 ze zm.

Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, Dz.U. 2009, nr 77, poz. 649 ze zm.

Ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych, Dz.U. 2014, poz. 768.

Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy, Dz.U. 1998, nr 21, poz. 94 ze zm.

Wyrok SA w Katowicach z dnia 13 lutego 2008 r., V ACa 256/07, LEX nr 519350.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Andrzejewski M., Jonas K., Młodkowski P., *Zastosowanie technik komputerowych w rachunkowości*, Kraków 2004.
Appenzeller D., *W poszukiwaniu symptomów zagrożenia upadłością*, w: *Ekonomia i prawo upadłości przedsiębiorstw*, red. S. Morawska, Warszawa 2011.
Armstrong M., *Strategiczne zarządzanie zasobami ludzkimi*, Warszawa 2010.
Artienwicz N., *Sztuka pomiaru i komunikowania z perspektywy umiejętności księgowego*, w: *Rachunkowość, sztuka pomiaru i komunikowania*, Warszawa 2011.
Audyt sprawozdań finansowych, red. W. Gabrusewicz, Warszawa 2010.
Bagińska D., Hamer K., Wołoszyn J., *Wybrane zagadnienia z etyki, psychologii społecznej i socjologii pracy*, Warszawa 2002.
Bańka W., *Operacyjne kierowanie pracownikami w organizacjach*, Toruń 2007.
Bareja K., *Wpływ zasad wyceny aktywów na wynik finansowy*, w: *Rachunkowość, sztuka pomiaru i komunikowania*, Warszawa 2011.
Bennis W., Goleman D., O'Toole J., *Przejrzystość w biznesie. Szczerość, zaufanie, jasne zasady*, Warszawa 2009.
Bohm A., *Wszyscy mówią o prawach; my mówimy o obowiązkach*, w: *Moralność chrześcijańska*, red. P. Góralczyk, Poznań–Warszawa 1987.
Brdulak J., *Rola twórczego myślenia w koncepcji zarządzania wiedzą*, w: *Przedsiębiorczość i twórcze myślenie w biznesie*, red. S. Rudolf, Łódź 2002.
Buczkowska A., *Etyka zawodu księgowego w świetle krajowych i międzynarodowych regulacji*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego" 2011, nr 668.
Burzym E., *Społeczna funkcja rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2008, nr 45 (101).
Chapelle A., *Życie w duchu a etyka wolności*, w: *Moralność chrześcijańska*, red. P. Góralczyk, Poznań–Warszawa 1987.
Cieślak M., *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Poznań 2011.
Cykle życia i bankructwa przedsiębiorstw, red. E. Mączyńska, Warszawa 2011.
Dana D., *Rozwiązywanie konfliktów*, Warszawa 1993.
Dobra gospodarka, red. S. Kwiatkowski, Warszawa 2006.
Drumlak U., *Realizacja wytycznych międzynarodowych standardów edukacyjnych dla zawodowych księgowych w wybranych krajach*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego" 2011, nr 668.
Dudek M., Szczepankiewicz E. I., *Rozwój technologii informatycznych a zagrożenia i zarządzanie bezpieczeństwem informacji w przedsiębiorstwach*, w: *Logistyka. Komunikacja. Bezpieczeństwo. Wybrane problemy*, red. M. Grzybowski, J. Tomaszewski, Gdynia 2009.
Dudek M., Szczepankiewicz E. I., *Zawód księgowego w świetle międzynarodowych standardów edukacyjnych i krajowych regulacji*, „Zeszyty Naukowe WSHiR" 2013, nr 1 (9).
[*Dwadzieścia*] *20 lat ustawy o rachunkowości. Kierunki zmian i ich wpływ na sprawozdawczość i rewizję finansową*, red. A. Kamela-Sowińska, Poznań 2014.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Dworzecki Z., *Kierowanie ludźmi*, w: *Podstawy organizacji i zarządzania*, red. M. Romanowska, Warszawa 2001.
Dylematy etyczne CCAB – studia przypadków, Warszawa 2011.
Ekonomia i prawo upadłości przedsiębiorstw, red. S. Morawska, Warszawa 2011.
Filek J., *Antynomiczność wartości i jej konsekwencje*, w: *Konflikt interesów – konflikt wartości*, red. A. Węgrzecki, Kraków 2005.
Fritchie R., Leary M., *Konflikty w przedsiębiorstwie*, Warszawa 1999.
Furmanek W., *Podstawy edukacji zawodowej*, Rzeszów 2000.
Gabryś K., *Wiedza i szkolnictwo wyższe obszarem wyzwań współczesnego procesu internacjonalizacji*, w: *Współczesne oblicza kapitału ludzkiego i intelektualnego* red. F. Bylok, A. Słocińska, Częstochowa 2011.
Garstka M., *Dobry obyczaj jako norma kształtująca zachowanie księgowych*, w: „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2015, nr 81 (137).
Garstka M., *Etyka zawodowa w rachunkowości*, „Annales. Etyka w życiu gospodarczym" 2014, vol. 17, nr 1, http://www.annalesonline.uni.lodz.pl/archiwum/2014/2014_1_garstka_61_72.pdfAnnales. Etyka w życiu gospodarczym (dostęp: 13.08.2014).
Garstka M., *Etyka zawodowa w rachunkowości a sytuacja bankructwa*, w: *Upadłości, bankructwa i naprawa przedsiębiorstw*, red. A. Adamska, E. Mączyńska, Warszawa 2013.
Garstka M., *Istotność jako element polityki rachunkowości i procedury badania sprawozdania finansowego*, w: *Rachunkowość, sztuka pomiaru i komunikowania*, Warszawa 2011.
Garstka M., *Kształtowanie polityki rachunkowości w obszarze istotności*, w: *Polityka rachunkowości w teorii i w praktyce*, red. M. Wrona, W. Janik, Lublin 2012.
Garstka M., *Nadrzędne zasady rachunkowości a zagrożenie kontynuacji działalności*, w: *Niepewność funkcjonowania przedsiębiorstw. Bankructwa, restrukturyzacja, likwidacja*, red. P. Dec, Warszawa 2014.
Garstka M., *Ocena założenia kontynuacji działalności – wybrane aspekty praktyczne*, w: *Nauka rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy*, red. A. Karmańska, Warszawa 2013.
Garstka M., *Podstawy etyki zawodowej w rachunkowości*, Kielce 2013.
Garstka M., *Przyjęcie Kodeksu Zawodowej Etyki w Rachunkowości a jakość sprawozdawczości finansowej*, w: *Wybrane problemy rachunkowości i sprawozdawczości finansowej*, red. Z. Głodek, M. Trocka, Gorzów Wielkopolski 2013.
Garstka M., *Wpływ Kodeksu Etyki Zawodowej na kontrolę wewnętrzną w rachunkowości*, w: *20 lat ustawy o rachunkowości. Kierunki zmian i ich wpływ na sprawozdawczość i rewizję finansową*, red. A. Kamela-Sowińska, Poznań 2014.
Garstka M., *Wykorzystanie technologii informatycznych w rachunkowości a zmiany regulacji*, w: *Teoria, praktyka, polityka rachunkowości*, red. M. Remlein, Poznań 2015.
Garstka M., *Wymagania edukacyjne i etyczne wobec zawodu księgowego*, w: *Wybrane aspekty z rachunkowości i sprawozdawczości finansowej*, red. Z. Głodek, M. Trocka, Gorzów Wielkopolski 2014.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Gasparski W., *Refleksyjny praktyk i jego kształcenie*, w: *Dobra gospodarka*, red. S. Kwiatkowski, Warszawa 2006.
Gasparski W., *Wykłady z etyki biznesu*, Warszawa 2007.
Godlewska A., *Sprawozdawczość finansowa jednostek w upadłości*, w: *Cykle życia i bankructwa przedsiębiorstw*, red. E. Mączyńska, Warszawa 2011.
Heller M., *Uwagi o etyce i metodyce pracy naukowej*, „Zagadnienia Filozoficzne w Nauce" R. 15, 1993, www.obi.opoka.org/zfn/015/zfn01508Heller.pdf (dostęp: 17.07.2014),
Iwicka M., *O potrzebie nowej filozofii edukacyjnej*, w: *Kompetencje społeczno-psychologiczne ekonomistów i menedżerów: teoria, badania, edukacja*, red. S. Konarski, Warszawa 2006.
Jackson C. W., *Bajki w świecie biznesu. Mroczna prawda o fałszowaniu sprawozdań finansowych*, Warszawa 2008.
Ja i inni, red. B. Jakubowska i inni, Warszawa 1987.
Jakość ustawicznej edukacji zawodowej, red. H. Bednarczyk, A. Shklyar, Warszawa 2006.
Jamka B., *Czynnik ludzki we współczesnym przedsiębiorstwie: zasób czy kapitał? Od zarządzania kompetencjami do zarządzania różnorodnością*, Warszawa 2011.
Kabalski P., *Cele sprawozdań finansowych według projektu „Ram konceptualnych sprawozdawczości finansowej"*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2009, nr 48 (104).
Kalinowski M., *System wynagradzania jako narzędzie kształtowania kapitału ludzkiego*, w: *Współczesne oblicza kapitału ludzkiego i intelektualnego*, red. F. Bylok, A. Słocińska, Częstochowa 2011.
Kantowicz-Gdańska M., *Employer branding w kontekście koncepcji kapitału ludzkiego*, w: *Współczesne oblicza kapitału ludzkiego i intelektualnego*, red. F. Bylok, A. Słocińska, Częstochowa 2011.
Kindziuk M., *Matka Świętego. Poruszające świadectwo Marianny Popiełuszko*, Kraków 2012
Klimczak B., *Uczestnictwo w procesach decyzyjnych grupy zawodowej jako dylemat o podłożu moralnym*, w: *Konflikt interesów – konflikt wartości*, red. A. Węgrzecki, Kraków 2005.
Kmiecik-Baran K., *Informacje oceniające, samoocena i poczucie kontroli a myślenie twórcze*, Wrocław 1983.
Kołakowski L., *Kultura i fetysze*, Warszawa 2000, za: Ł. Zaorski-Sikora, *Etyka w biznesie*, Łódź 2007.
Komentarz do ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, red. E. Walińska, Warszawa 2011.
Kompetencje społeczno-psychologiczne ekonomistów i menedżerów: teoria, badania, edukacja, red. S. Konarski, Warszawa 2006.
Konarski S., *Wprowadzenie*, w: *Kompetencje społeczno-psychologiczne ekonomistów i menedżerów: teoria, badania, edukacja*, red. tenże, Warszawa 2006.
Konflikt interesów – konflikt wartości, red. A. Węgrzecki, Kraków 2005.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Kostera M., Kownacki S., *Zarządzanie potencjałem społecznym organizacji*, w: *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, red. A. K. Koźmiński, W. Piotrowski, Warszawa 2001.
Kostera M., Kownacki S., Szumski A., *Zachowania organizacyjne: motywacja, przywództwo, kultura organizacyjna*, w: *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, red. A. K. Koźmiński, W. Piotrowski, Warszawa 2001.
Kotarbiński T., *Traktat o dobrej robocie*, Wrocław–Warszawa 1958.
Koźmiński A. K., *Organizacja*, w: *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, red. A. K. Koźmiński, W. Piotrowski, Warszawa 2001.
Koźmiński A. K., *Zarządzanie*, w: *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, red. A. K. Koźmiński, W. Piotrowski, Warszawa 2001.
Krawiec J., *Ocena kondycji finansowej przedsiębiorstw przy użyciu modeli dyskryminacyjnych – studium przypadku linii lotniczych*, w: *Cykle życia i bankructwa przedsiębiorstw*, red. E. Mączyńska, Warszawa 2011.
Kuczmera-Ludwiczyńska E., *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, w: *Podstawy organizacji i zarządzania*, red. M. Romanowska, Warszawa 2001.
Kuczmera-Ludwiczyńska E. i inni, *Podejmowanie decyzji w organizacji*, w: *Podstawy organizacji i zarządzania*, red. M. Romanowska, Warszawa 2001.
Kuhn H., *Sumienie pomiędzy wolnością a prawem*, w: *Moralność chrześcijańska*, red. P. Góralczyk, Poznań–Warszawa 1987.
Kultura zawodu, red. H. Ciszewska, B. Cieplińska i inni, Kielce 1995.
Kuźniar K., *Stan i perspektywy rozwoju społeczeństwa informacyjnego w Polsce w świetle dążeń do gospodarki opartej na wiedzy*, w: *Zarządzanie kapitałem ludzkim w gospodarce opartej na wiedzy*, red. E. Skrzypek, A. Sokół, Warszawa 2009.
Kwiecień M., Iwasieczko B., *Nauczanie w zakresie rachunkowości jako czynnik tworzenia kapitału ludzkiego w organizacji gospodarczej*, w: *Zarządzanie kapitałem ludzkim w gospodarce opartej na wiedzy*, red. E. Skrzypek, A. Sokół, Warszawa 2009.
Lewicka-Strzałecka A., *Odpowiedzialność moralna*, Warszawa 2006.
Lewicka-Strzałecka A., *Teoretyczne i praktyczne aspekty identyfikacji i ograniczania konfliktu*, w: *Konflikt interesów – konflikt wartości*, red. A. Węgrzecki, Kraków 2005.
Logistyka. Komunikacja. Bezpieczeństwo. Wybrane problemy, red. M. Grzybowski, J. Tomaszewski, Gdynia 2009.
MacIntyre A., *Etyka i polityka*, Warszawa 2009.
Majka J., *Rozważania o etyce pracy*, Wrocław 1997.
Mała encyklopedia rachunkowości, red. S. Skrzywan, Warszawa 1959.
Maniak G., *Rosnąca presja konkurencji na rynku pracy – nowe wyzwania dla zarządzania zasobami ludzkimi*, w: *Zarządzanie kapitałem ludzkim w gospodarce opartej na wiedzy*, red. E. Skrzypek, A. Sokół, Warszawa 2009.
Mazurek-Kucharska B., *Kompetencje społeczne we współczesnej psychologii i teorii zarządzania. Przegląd współczesnych podejść i problemów*, w: *Kompetencje*

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

społeczno-psychologiczne ekonomistów i menedżerów: teoria, badania, edukacja, red. S. Konarski, Warszawa 2006.
Mazur-Wierzbicka E., *Znaczenie edukacji ekologicznej w proekologicznym zarządzaniu przedsiębiorstwem*, w: *Zarządzanie kapitałem ludzkim w gospodarce opartej na wiedzy*, red. E. Skrzypek, A. Sokół, Warszawa 2009.
Mączyńska E., *Systemy wczesnego ostrzegania przed zagrożeniami w działalności gospodarczej w warunkach globalnej niepewności*, w: *Cykle życia i bankructwa przedsiębiorstw*, red. E. Mączyńska, Warszawa 2001.
Michalska A., *Systemy motywacyjne stosowane w przedsiębiorstwach produkcyjnych*, w: *Współczesne oblicza kapitału ludzkiego i intelektualnego*, red. F. Bylok, A. Słocińska, Częstochowa 2011.
Mikuta A., *„Wybierz pracę, którą kochasz, a nie będziesz musiał pracować nawet przez jeden dzień w swoim życiu". Jak zrealizować cele firmy, realizując potrzeby pracownika*, w: *Współczesne oblicza kapitału ludzkiego i intelektualnego*, red. F. Bylok, A. Słocińska, Częstochowa 2011.
Moralność chrześcijańska, red. P. Góralczyk, Poznań–Warszawa 1987.
Motywacja czynnika osobowego w gospodarce opartej na wiedzy, w: *Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego" 2007, nr 10, www.ur.edu.pl/pliki/Zeszyt10/43.pdf (dostęp: 17.07.2014).
Myśliwiec G., *Zarys etyki gospodarczej i zawodowej*, Warszawa 2007.
Narzędzia i praktyka zarządzania zasobami ludzkimi, red. M. Juchnowicz, Warszawa 2010.
Nauka rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy, red. A. Karmańska, Warszawa 2013.
Niepewność funkcjonowania przedsiębiorstw. Bankructwa, restrukturyzacja, likwidacja, red. P. Dec, Warszawa 2014.
Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego" 2007, nr 10, www.ur.edu.pl/pliki/Zeszyt10/43.pdf (dostęp: 17.07.2014).
Oblicza społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw, red. W. Pańków, B. Rok, M. Strumińska-Kutra, J. Woźniczko, Warszawa 2010.
Oleksyn T., *Zarządzanie kompetencjami. Teoria i praktyka przedsiębiorstw z „listy 500"*, w: *Współczesne oblicza kapitału ludzkiego i intelektualnego*, red. F. Bylok, A. Słocińska, Częstochowa 2011.
Padzik K., *Strukturalny model kompetencji – dualizm wskaźników behawioralnych i wpływ budowy kompetencji na jej funkcjonalność w systemach oceny i rozwoju pracowników*, w: *Współczesne oblicza kapitału ludzkiego i intelektualnego*, red. F. Bylok, A. Słocińska, Częstochowa 2011.
Penc J., *Nowoczesne kierowanie ludźmi: wywieranie wpływu i współdziałanie w organizacji*, Warszawa 2007.
Pietrasik J., *Zaskarżanie uchwał a dobre obyczaje*, http://www.prawo.egospodarka.pl/80510,Zaskarzanie–uchwal–a–dobre–obyczaje,1,92,1.html (dostęp: 13.08.2014).
Piotrowski W., *Organizacje i zarządzanie – kierunki, koncepcje, punkty widzenia*, w: *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, red. A. K. Koźmiński, W. Piotrowski, Warszawa 2001.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Podstawy organizacji i zarządzania, red. M. Romanowska, Warszawa 2001.
Polityka rachunkowości w teorii i w praktyce, red. M. Wrona, W. Janik, Lublin 2012.
Poznańska K., *Cykle życia przedsiębiorstw – koncepcje teoretyczne oraz instytucjonalna infrastruktura funkcjonowania przedsiębiorstw*, w: *Cykle życia i bankructwa przedsiębiorstw*, red. E. Mączyńska, Warszawa 2011.
Prawda M., *Cykl życia jednostki a wartość pracy*, Wrocław 1987.
Problemy zarządzania finansami w sektorze małych i średnich przedsiębiorstw, red. E. I. Szczepankiewicz, „Zeszyty Naukowe WSHiR" 2013, nr 3(11), http://www.wydawnictwo.wshir.pl/assets/WSHiR%20ZN%202013%20nr%203.pdf/ (dostęp: 13.08.2014).
Prusak B., *Zalety i ograniczenia modeli prognozowania zagrożenia przedsiębiorstw upadłością*, w: *Ekonomia i prawo upadłości przedsiębiorstw*, red. S. Morawska, Warszawa 2011.
Prusak R., *Problematyka poznania i optymalnego wykorzystania potencjału zawodowego pracowników*, w: *Współczesne oblicza kapitału ludzkiego i intelektualnego*, red. F. Bylok, A. Słocińska, Częstochowa 2011.
Przedsiębiorczość i twórcze myślenie w biznesie, red. S. Rudolf, Łódź 2002.
Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek, MFK 2007, tłum. A. Barcikowska, E. Sobińska, J. B. Zakrzewska, Warszawa 2008.
Rachunkowość, sztuka pomiaru i komunikowania, Warszawa 2011.
Rachunkowość wobec kryzysu gospodarczego, red. B. Micherda, Warszawa 2010.
Rachunkowość w świetle zmian w prawie bilansowym i regulacjach zawodu księgowego, Poznań 2008.
Rok B., *Instytucjonalizacja społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. Perspektywa teoretyczna i strategia badawcza*, w: *Oblicza społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, red. W. Pańków, B. Rok, M. Strumińska-Kutra, J. Woźniczko, Warszawa 2010.
Romanowska M., Dworzecki Z., *Teoria i praktyka zarządzania*, w: *Podstawy organizacji i zarządzania*, red. M. Romanowska, Warszawa 2001.
Skrzypek E., *Wiedza jako czynnik sukcesu w „nowej gospodarce"*, w: *Zarządzanie kapitałem ludzkim w gospodarce opartej na wiedzy*, red. E. Skrzypek, A. Sokół, Warszawa 2009.
Słownik filozofii, Warszawa 2011.
Słownik języka polskiego, Poznań 2010.
Smoleń M., *Motywacja czynnika osobowego w gospodarce opartej na wiedzy*, w: *Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego" 2007, nr 10, www.ur.edu.pl/pliki/Zeszyt10/43.pdf (dostęp: 17.07.2014).
Sokal P., *Czyn nieuczciwej konkurencji a dobre obyczaje*, „Monitor Prawniczy", nr 24/11, s. 1318–1329, http://czasopisma.beck.pl/monitor–prawniczy/artykul/czyn–nieuczciwej–konkurencji–a–dobre–obyczaje/ (dostęp: 13.08.2014).
Staniewski M. W., *Zarządzanie zasobami ludzkimi a zarządzanie wiedzą w przedsiębiorstwie*, Warszawa 2008.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Stoner J. A. F., Freeman R. E., Gilbert Jr. D. G., *Kierowanie*, Warszawa 2001.
Studia ekonomiczne – czy tylko wiedza i umiejętności?, red. J. Dietl, Z. Sapijaszka, Łódź 2008.
Sułkowski Ł., *Kształtowanie postaw etycznych w procesie kształcenia na kierunkach biznesowych w Polsce*, w: *Studia ekonomiczne – czy tylko wiedza i umiejętności?*, red. J. Dietl, Z. Sapijaszka, Łódź 2008.
Szczepankiewicz E. I., *Atrybuty systemu informatycznego w świetle ustawy o rachunkowości*, „Monitor Rachunkowości i Finansów" 2004, nr 3 (60).
Szczepankiewicz E. I., *Audyt sprawozdań finansowych w środowisku informatycznym*, w: *Audyt sprawozdań finansowych*, red. W. Gabrusewicz, Warszawa 2010.
Szczepankiewicz E. I., *Ewolucja światowych koncepcji kontroli wewnętrznej w systemie rachunkowości i ich wpływ na standardy audytu*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2011, t. 64 (120), s. 101–127, http://journals.indexcopernicus.com/issue.php?id=2158&id_issue=864305 (dostęp: 12.08.2014).
Szczepankiewicz E. I., *Internetowe biuro rachunkowe – moda czy konieczność?*, w: *Problemy zarządzania finansami w sektorze małych i średnich przedsiębiorstw*, red. E. I. Szczepankiewicz, „Zeszyty Naukowe WSHiR" 2013, nr 3 (11), http://www.wydawnictwo.wshir.pl/assets/WSHiR%20ZN%202013%20nr%203.pdf/ (dostęp: 13.08.2014).
Szczepankiewicz E. I., *Praktyka jednostek a polityka rachunkowości w zakresie ochrony zasobów informatycznych rachunkowości*, w: *Polityka rachunkowości w teorii i w praktyce*, red. M. Wrona, W. Janik, Lublin 2012.
Szczepankiewicz E. I., *Propozycja identyfikacji i klasyfikacji zagrożeń w ocenie zasadności przyjęcia założenia o kontynuacji działalności w jednostkach*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" 2013, nr 73 (129).
Szczepankiewicz E. I., *Sprawozdawczość zewnętrzna dotycząca funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej w spółce*, w: *Rachunkowość w świetle zmian w prawie bilansowym i regulacjach zawodu księgowego*, Poznań 2008.
Szostek A., *Pogadanki z etyki*, Częstochowa 1998.
Ścibiorek Z., *Zarządzanie zasobami ludzkimi*, Warszawa 2010.
*Teoria, praktyka, polityka rachunko*wości, red. M. Remlein, Poznań 2015.
Thierry D., Sauret Ch., Monod N., *Zatrudnienie i kompetencje w przedsiębiorstwie w procesach zmian*, Warszawa 1994.
Upadłości, bankructwa i naprawa przedsiębiorstw, red. A. Adamska, E. Mączyńska, Warszawa 2013.
Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Komentarz, red. M. Zdyb, Warszawa 2010.
Vasiljeviene N., *Idea harmonii interesu i wartości empirystycznej w tradycji etyki oraz ich związek ze współczesnym paradygmatem konstruktywizmu etycznego*, w: *Konflikt interesów – konflikt wartości*, red. A. Węgrzecki, Kraków 2005.
Wachowiak P., *Konflikty w organizacji*, w: *Podstawy organizacji i zarządzania*, red. M. Romanowska, Warszawa 2001.
Walgrave J. H., *Osoba ludzka i jej przeznaczenie*, w: *Moralność chrześcijańska*, red. P. Góralczyk, Poznań–Warszawa 1987.

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Wąchol J., *Wiedza i środki multimedialne jako klucz do sukcesu a procesu globalizacji i informatyzacji*, w: *Zarządzanie kapitałem ludzkim w gospodarce opartej na wiedzy*, red. E. Skrzypek, A. Sokół, Warszawa 2009.
Wieczorek J., *Efektywne zarządzanie kompetencjami – tworzenie przewagi konkurencyjnej firmy*, Gdańsk 2008.
Wołk Z., *Kultura pracy, etyka i kariera zawodowa*, Radom 2009.
Woźniak J., *E-learning: metoda szkoleniowa czy narzędzie zarzadzania wiedzą?*, w: *Zarządzanie kapitałem ludzkim w gospodarce opartej na wiedzy*, red. E. Skrzypek, A. Sokół, Warszawa 2009.
Woźniczko J., *Krajowe konteksty instytucjonalne a społeczna odpowiedzialność przedsiębiorstw*, w: *Oblicza społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw*, red. W. Pańków, B. Rok, M. Strumińska-Kutra, J. Woźniczko, Warszawa 2010.
Współczesne oblicza kapitału ludzkiego i intelektualnego, red. F. Bylok, A. Słocińska, Częstochowa 2011.
Wybrane aspekty z rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, red. Z. Głodek, M. Trocka, Gorzów Wielkopolski 2014.
Zaorski-Sikora Ł., *Etyka w biznesie*, Łódź 2007.
Zarządzanie kapitałem ludzkim w gospodarce opartej na wiedzy, red. E. Skrzypek, A. Sokół, Warszawa 2009.
Zarządzanie. Teoria i praktyka, red. A. K. Koźmiński, W. Piotrowski, Warszawa 2001.
Zioło K., *Racjonalna polityka awansowania czynnikiem determinującym rozwój zasobów ludzkich w organizacji*, w: *Współczesne oblicza kapitału ludzkiego i intelektualnego*, red. F. Bylok, A. Słocińska, Częstochowa 2011.
Zmiany w gospodarce polskiej w pierwszej dekadzie XXI wieku, red. M. Chromińska, Poznań 2013.

ŹRÓDŁA INTERNETOWE

http://antykorupcja.gov.pl/ak/import/kodeksy–etyczne (dostęp: 12.08.2014).
http://czasopisma.beck.pl/monitor–prawniczy/artykul/czyn–nieuczciwej–konkurencji–a–dobre–obyczaje/ (dostęp: 13.08.2014).
http://journals.indexcopernicus.com/issue.php?id=2158&id_issue=864305 (dostęp: 12.08.2014).
http://www.account–pl.eu/publikacje/profesjonalny–osad–jako–fundament–rewizji–finansowej (dostęp: 9.08.2014).
http://www.account–pl.eu/publikacje/profesjonalny–osad–jako–fundament–rewizji–finansowej (dostęp: 9.08.2014).
http://www.annalesonline.uni.lodz.pl/archiwum/2014/2014_1_garstka_61_72.pdf (dostęp: 13.08.2014).
http://www.antykorupcja.gov.pl/ (dostęp: 11.08.2014).
http://www.antykorupcja.gov.pl/ak/wydawnictwa–cba/1803,Poradnik–antykorupcyjny–dla–urzednikow.html (dostęp: 11.08.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

http://www.corp–gov.gpw.pl/publications.asp.
http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Polish.pdf (dostęp: 11.08.2014).
http://www.dk.skwp.pl/Certyfikacja,prezentacja,5877.html (dostęp: 13.07.2014).
http://www.dk.skwp.pl/ustawiczne,doskonalenie,zawodowe,9694.html (dostęp: 13.07.2014).
http://www.fundacja.edu.pl/organizacja/_referaty/29.pdf (dostęp: 13.07.2014).
http://www.ifac.org/publications-resources/ies-8-professional-competence-engagement-partners-responsible-audits-financ-0 (dostęp: 21.02.2015).
http://www.kibr.org.pl/pl/e–learning (dostęp: 9.08.2014).
http://www.kibr.org.pl/pl/msrf (dostęp: 11.08.2014).
http://www.kibr.webserwer.pl/_doc/msrf/MSRF_200.pdf (dostęp: 9.08.2014).
http://www.kibr.webserwer.pl/_doc/msrf/MSRF_240.pdf (dostęp: 9.08.2014).
http://www.mf.gov.pl/ministerstwo–finansow/dzialalnosc/ciala–kolegialne/komitet–standardow–rachunkowosci/krajowe–standardy–rachunkowosci–i–stanowiska–komitetu/–/asset_publisher/0d1Z/content/stanowiska–komitetu?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo–finansow%2Fdzialalnosc%2Fciala–kolegialne%2Fkomitet–standardow–rachunkowosci%2Fkrajowe–standardy–rachunkowosci–i–stanowiska–komitetu%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_0d1Z%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn–2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_0d1Z (dostęp: 13.08.2014).
http://www.mf.gov.pl/ministerstwo–finansow/dzialalnosc/finanse–publiczne/kontrola–zarzadcza–i–audyt–wewnetrzny/aktualnosci1 (dostęp: 11.08.2014).
http://www.mf.gov.pl/ministerstwo–finansow/dzialalnosc/finanse–publiczne/kontrola–zarzadcza–i–audyt–wewnetrzny/kontrola–zarzadcza–w–sektorze–publicznym/baza–wiedzy (dostęp: 11.08.2014).
http://www.nik.gov.pl/plik/id,5139.pdf (dostęp: 11.08.2014).
http://www.nik.gov.pl/plik/id,5139.pdf (dostęp: 11.08.2014).
http://www.prawo.egospodarka.pl/80510,Zaskarzanie–uchwal–a–dobre–obyczaje,1,92,1.html (dostęp: 13.08.2014).
http://www.skwp.pl/files/dk/uchwala799–127–2012.pdf (dostęp: 9.08.2014).
http://www.skwp.pl/Propozycje,zmian,standardow,edukacyjnych,rachunkowosci,8490.html, (dostęp 14.07.2014).
http://www.vatican.va/holy_father/john_paul_ii/encyclicals/documents/hf_jp–ii_enc_06081993 _veritatis–splendor_pl.html (dostęp: 12.07.2014).
http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/obrona_dr/drumlak/Drumlak_Urszula_autoreferat_dr.pdf (dostęp: 16.07.2014).
http://www.wsb.gorzow.pl/zalacznik/2094_RODZAJE_TAJEMNIC_PRAWNIE_CHRONIONYCH.pdf (dostęp: 13.08.2014).
http://www.wydawnictwo.wshir.pl/assets/WSHiR%20ZN%202013%20nr%203.pdf/ (dostęp: 13.08.2014).
http://www.xbrl–pl.org/index.php/ct–menu–item–2/wiadomosci/389–polscy–eksperci–sa–zgodni–xbrl–to–przyszlosc–raportowania (dostęp 17.07.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

www.iasplus.com/en/.../other/.../Przewodnik_MSSF_2014_FINAL.pdf (dostęp: 12.08.2014).
www.obi.opoka.org/zfn/015/zfn01508Heller.pdf (dostęp: 17.07.2014).
www.ur.edu.pl/pliki/Zeszyt10/43.pdf (dostęp: 17.07.2014).

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Skorowidz

A
analiza pracy 36
artefakty 115
audyt etyczny 30
autorytet moralny 70
awans 65

B
Bank Dylematów Etycznych 70, 149
bezinteresowność 126, 128
bezstronność 62, 108

C
certyfikacja zawodu księgowego 60
czyn nieuczciwej konkurencji 175

D
degradacja 65
dobra osobiste 129
dobry obyczaj 134
doskonalenie zawodowe 50, 58
doświadczenie zawodowe 48, 106
duma zawodowa 124
dylemat etyczny 70
dysonans poznawczy 65

E
edukacja 37, 43, 68
e-learning 78
empatia 21
etyka zawodowa 21, 28

F
fachowiec 85

G
gotowość 84
grupa samopomocowa 131

I
innowacyjność 76
inteligencja emocjonalna 41

J
jakość 49

K
kapitał ludzki 76
kariera zawodowa 26
klimat organizacji 114
kodeks honorowy 18
Komisja Etyki 18
kompetencje zawodowe 32, 58
kompromis 147
komunikacja 98, 140
kongruencja 85
konflikt 137, 148
konflikt interesów 138
kryzys 194
kształcenie ogólne 40
kształcenie ustawiczne 77
kultura organizacyjna 113
kultura pracy 113
kultura uczenia się 26
kwalifikacje zawodowe 33, 39

M
marketing personalny 38
mentoring 35
moralność pracy 21
motyw 22, 51
MSE, Międzynarodowe Standardy Edukacyjne 56
MWE, Międzynarodowe Wytyczne Edukacyjne 56
myślenie twórcze 40

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

N
negocjacje 147
niezależność 93, 97, 102, 120
normy 113, 136

O
obiektywizm 62, 89
ocenianie 29, 64, 65
odpowiedzialność 62, 128
odwaga etyczna 70
ograniczenia osobiste 19
ograniczenia zewnętrzne 20
osobowość zawodowa 35
otwartość 84

P
pasywna agresja 130
podmiotowość pracownika 24
postawa 23
postępowanie 22
potencjalny konflikt 195
powiązanie zawodowe 125, 133
praca zespołowa 97
prakseologia 28
predyspozycje 19
prestiż zawodu 123
profesjonalista 66, 81, 96
profesjonalny osąd 33
przygotowanie zawodowe 38

R
racjonalne błędy 49
reklama 182
rozwój zawodowy 25
ryzyko 101, 107

S
samodzielność 93
samokontrola pracy 30
samoocena 29
samoświadomość 41
skuteczność 47
specjalizacja 25
specyfikacja zatrudnienia 33
społeczeństwo informacyjne 25
spór 136
sprawność 47
sprzeczność interesów 136
stanowisko pracy 48
sumienność 89
system motywacyjny 114
szacunek 62, 126
szkolenia 38, 50

Ś
środowisko 25, 73
świadomość 42, 106, 120
świadomość społeczna 44

T
tajemnica przedsiębiorstwa 171

U
uczciwość 62, 84
uczenie się 44
umiejętności 46, 58
uprzedzenie 90
uprzejmość 62

W
wartości 113
wiarygodność 62
wiedza 43, 44
więzi 124
wizerunek zawodu 95, 123, 129
własność informacji i władzy 131
współpraca 121
wymogi moralne 21

Z
zaangażowanie 126
zachowanie 22
zalew informacyjny 25
zarządzanie kompetencjami 37
zasoby informacyjne 160
zrozumienie 126

Ż
życzliwość 122, 126

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Spis rysunków

1. Model decyzji etycznej T. M. Jonesa 139
2. Fazy konfliktu 143
3. Dynamika przebiegu konfliktu 146

Spis tabel

1. Opis zasady kompetencji zawodowych i wysokiej jakości pracy 31
2. Opis zasady niezależności zawodowej 94
3. Opis zasady odpowiedzialności za przygotowywane i prezentowane informacje 111
4. Opis zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w jej relacjach z osobami, jednostkami i instytucjami powiązanymi z nią zawodowo 122
5. Opis zasady postępowania w przypadkach sporu i sprzeczności interesów 137
6. Opis zasady postępowania w sytuacjach szczególnych 154
7. Opis zasady zachowania tajemnicy zawodowej 168
8. Opis zasady właściwego oferowania usług z dziedziny rachunkowości . . . 176

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Spis załączników

1. Test wiedzy nr 1 – zasada 1 189
2. Test wiedzy nr 2 – zasada 2 193
3. Test wiedzy nr 3 – zasada 3 195
4. Test wiedzy nr 4 – zasada 4 197
5. Test wiedzy nr 5 – zasada 5 200
6. Test wiedzy nr 6 – zasada 6 202
7. Test wiedzy nr 7 – zasada 7 205
8. Test wiedzy nr 8 – zasada 8 207

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436

Druk i oprawa
Wydawnictwo UJK

Plik zabezpieczony watermarkiem jawnym i niejawnym: 6432333A36373436